

FACULTAD
DE CIENCIAS
JURÍDICAS



ZIENTZIA
JURIDIKOEN
FAKULTATEA

TRABAJO FIN DE GRADO / IKASGAIEN AMIERAKO LANA
DOBLE GRADO DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS

RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS

Javier Castillejo Zorzano

DIRECTOR / ZUZENDARIA

Fernando de la Hucha Celador

Pamplona / Iruñea

9 de enero de 2018

Resumen

El objetivo del presente trabajo consiste en el análisis del régimen fiscal nacional e internacional de los deportistas, con el propósito de estudiar las causas que han motivado que recientemente hayan aparecido un número tan elevado de casos de deportistas que presuntamente han eludido sus obligaciones fiscales.

Para llevar a cabo el objetivo propuesto se han analizado las reglas fiscales de la normativa interna y las normas de los convenios de doble imposición que siguen el modelo de la OCDE, explicando de forma separada el problema de los derechos de imagen y exponiendo la interpretación que de estas normas realiza la doctrina, así como los pronunciamientos judiciales más relevantes sobre la materia.

Palabras Clave: Tributación de deportistas, Modelos de Convenio OCDE, Tributación de derechos de imagen.

Abstract

The objective of this paper is to analyze the national and international tax system of sportsmen and sportswomen, with the aim of studying the causes that have led to the recent appearance of such a large number of cases of sportsmen who have allegedly avoided their tax obligations.

In order to carry out the proposed objective, the tax rules of the internal regulations and the rules of the double taxation agreements that follow the OECD model have been analysed, explaining separately the problem of image rights and explaining the interpretation of these rules by the doctrine, as well as the most relevant judicial pronouncements on the matter.

Key Words: Taxation of sportsmen, OECD Convention Models, Taxation of image rights.

INDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS DEPORTISTAS: EN ESPECIAL RD 1006/1985	8
1. Derechos federativos	9
2. Algunas cuestiones características de la relación laboral especial de los deportistas	10
2.1 Traspaso entre clubes	11
2.2 Cesión temporal	11
2.3 Extinción por voluntad deportista: Cláusula de rescisión	12
III. FISCALIDAD DE LAS RENTAS DE DEPORTISTAS RESIDENTES	14
1. Rentas exentas	15
2. Rendimientos de actividades económicas	16
3. Rendimientos del capital mobiliario	17
4. Rendimientos del trabajo	18
5. El problema de la progresividad: rentas irregulares y corta vida laboral	19
6. Tratamiento de algunas rentas características de los deportistas, conflictivas en el IRPF	22
6.1. Derechos económicos derivados de los derechos federativos	22
6.2. La prima de fichaje	24
6.3. Los premios de deportistas	25
6.4. Las cesiones de deportistas	26
6.5. Extinción del contrato por voluntad del deportista: cláusula de rescisión	27
6.6. Retribución de selecciones nacionales y problema de torneos internacionales	28
7. Recapitulación	28
IV. FISCALIDAD DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR DEPORTISTAS NO RESIDENTES	30
1. Reglas del IRNR	30
1.1 Régimen de impatriados (art 93 LIRPF)	31
2. Reglas del MCOCDE	33
2.1. Beneficios empresariales (artículo 7) y Cánones (artículo 12)	34
2.2. Renta de artistas y deportistas (artículo 17)	34
3. Recapitulación	40
V. FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE IMAGEN	42
1. Concepto, naturaleza y carácter del derecho de imagen	42
1.1 Cesión de la imagen en el contexto de una relación laboral	44

2. La problemática de los derechos de imagen en el ordenamiento tributario	46
3. Reglas de calificación contenidas en la LIPRF	47
3.1. Rendimientos de capital mobiliario generados por la cesión del derecho de imagen.	47
3.2. Rendimientos de actividades económicas generados por la cesión del derecho de imagen ⁴⁸	
3.3. Rendimientos del trabajo generados por la cesión del derecho de imagen.	49
4. Régimen de imputación de rentas como instrumento para combatir la interposición de sociedades.....	51
4.1 Requisitos para la aplicación.....	52
4.2 Cálculo de la renta a imputar y período impositivo.....	54
5. Derechos de imagen en el MCOCDE.....	56
5.1 Cánones.....	57
5.2 Rentas de artistas y deportista.	57
6. Recapitulación	61
VI. CONCLUSIONES FINALES.....	63
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	67

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, la afición que existe en España por el deporte se extiende a una buena parte de la población. Efectivamente en España son muchas las personas que disfrutan practicando deporte, ya sea porque son miembros de algún equipo de fútbol o baloncesto, o simplemente porque salen a correr por la ciudad con el fin de mantenerse en forma, pero aún son más las personas que, aunque no practican ningún deporte, siguen regularmente las competiciones deportivas de alto nivel¹. Siendo el deporte un fenómeno tan importante en España parece entendible que todas aquellas noticias relacionadas con las estrellas mediáticas del deporte causen un gran impacto en la opinión pública.

Ahora bien, si observamos las últimas noticias de la prensa tanto deportiva como generalista podemos observar que más que ocupar las portadas por lograr algún mérito relacionado con su actividad deportiva, los deportistas están en el centro de la polémica por sus relaciones con la Administración Tributaria. Los más sonados son, sin duda, los casos de Messi y Cristiano Ronaldo por la gran repercusión e impacto que generan estos deportistas. Sin embargo, junto a estos casos podemos encontrar una larga lista de deportistas que también han tenido problemas con la Administración Tributaria Española².

Lo cierto es que, dejando a un lado la discusión de si efectivamente en cada uno de los casos mencionados nos encontramos efectivamente ante supuestos de fraude (o incluso delito en varios casos), la elusión de las obligaciones tributarias trae consigo como consecuencia una clara pérdida de recaudación en los ingresos públicos. Las consecuencias derivadas de estos acontecimientos, por tanto, giran especialmente en torno al impacto económico que implican³.

A la vista de las negativas consecuencias que se producen, un paso fundamental, si se pretende evitar que se repitan los mismos problemas en el futuro, pasa por entender las causas que han provocado la multitud de conflictos tributarios dentro del mundo

¹ De acuerdo a la Encuesta de Hábitos Deportivos de 2015 realizada por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte el 59% de la población ha declarado que le gusta montar en bicicleta, siendo este el deporte más practicado en nuestro país.

² De la lista de deportistas que se encuentran bajo la lupa de Hacienda podemos destacar a Eto'o, Mourinho, Figo, Dani Pedrosa, Javier Mascherano.

³ Según un estudio reciente el fraude la pérdida de recaudación en sólo en el IRPF alcanzó el importe de 20.000 millones de euros. DOMINGUEZ BARRERO, F., LÓPEZ LABORDA, J., RODRIGO SAUCO, F. ““El hueco que deja el diablo”: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios”. *Revista de Economía Aplicada*, Vol. 23, núm. 68, 2015, págs. 81-102.

deportivo. No deberíamos quedarnos con el argumento de que los problemas surgen por la intención defraudatoria de los deportistas, sino que se debe analizar el motivo de los conflictos.

El problema en este punto es que en numerosas ocasiones la información que aparece publicada en los medios de comunicación lejos de ayudar a comprender el fenómeno puede generar confusión debido a las imprecisiones que en ocasiones se cometen a la hora de redactar los artículos. En este sentido, resulta conveniente aportar claridad al asunto para que se pueda realizar una crítica de los casos acontecidos de forma razonada.

Partiendo del entendimiento comentado, el objeto de este trabajo consiste en realizar una síntesis de la normativa, así como un estudio de la jurisprudencia en relación con el régimen tributario aplicable a las rentas que obtienen los deportistas. El enfoque que se ha adoptado puede ser calificado como práctico, es decir, no se busca tanto un análisis teórico de la corrección o adecuación del sistema adoptado por la normativa, sino ver cuáles son los principales problemas que han surgido en la práctica, analizando las respuestas que han dado a estos problemas tanto la jurisprudencia como la doctrina.

La aproximación adoptada justifica que en el trabajo se haga una especial mención a las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas. Las rentas provenientes de estos derechos han generado un sinnúmero de casos conflictivos, muchos de los cuales han finalizado en los tribunales, de forma que debido a la complejidad del tema se pone énfasis en esta cuestión.

A la vista de lo expuesto sobre el propósito del trabajo, éste se estructura en las cuatro partes siguientes:

En una primera parte se realiza un estudio del régimen laboral propio de los deportistas. Efectivamente, según vamos a explicar, los deportistas profesionales disponen de una normativa laboral especial, que en algunos puntos difiere del régimen laboral común, de forma que el estudio de esta normativa servirá de base para poder entender el posterior tratamiento fiscal.

En una segunda parte, entrando ya en el ámbito tributario, se analizan las reglas de tributación contenidas en la normativa española para los deportistas residentes, es decir, se estudian las reglas del IRPF prestando atención a determinadas rentas que frecuentemente surgen en el ámbito deportivo y han generado problemas a la hora de dar una solución.

En una tercera parte se estudia la normativa aplicable a los no residentes en territorio español que obtienen rentas en España. En este punto es importante tener presente que existen dos fuentes normativas: por un lado, encontramos las normas internas, es decir, el Impuesto de la Renta de No Residentes; por otro lado, los tratados internacionales firmados con otros Estados para evitar la doble imposición.

Finalmente, en la cuarta parte del trabajo se pone el foco en un problema muy frecuente dentro del ámbito deportivo como es la tributación de los derechos de imagen de los deportistas. Debido a la singularidad de las rentas derivadas los derechos de imagen, en el IRPF se contempla una regulación propia con el objetivo de evitar ciertas prácticas abusivas en este ámbito, según vamos a analizar. En la misma línea en los comentarios de los convenios de doble imposición se contemplan menciones expresas a la tributación de los derechos de imagen.

II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS DEPORTISTAS: EN ESPECIAL RD 1006/1985

Lo primero que debemos destacar, a la hora de aproximarnos al estudio del régimen de los deportistas, es que no existe una definición jurídica común del concepto de deportista, sino que sólo se establecen definiciones en las diferentes normativas para los efectos que les son propios.

Desde un punto de vista laboral, se entendió tradicionalmente que la actividad deportiva constituía más una actividad de entretenimiento impropia como tal para conformar una relación jurídico-laboral⁴, prevaleciendo la idea de juego sobre la de deporte. Superada ya esta idea el RD 1006/1985, de 26 de junio reguló la materia con el objetivo de trasladar el mayor número posible de la normativa laboral común al ámbito de esta relación laboral especial⁵.

Actualmente, son “deportistas profesionales” a los efectos del citado Real Decreto, conforme al artículo 1.2 del mismo, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Se requiere por ello que en la relación se den las notas de regularidad, voluntariedad, ajenidad, dependencia y remuneración⁶.

Ahora bien, conforme al artículo 1.2 RD 1006/1985 “quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”. Se trata por tanto de excluir del concepto de deportista profesional a los deportistas cuya actividad no está retribuida como tal, ya que se entiende que practican deporte por gusto y afición⁷. Como ha dicho el TS en sentencia de 2 de abril de 2009 (RJ

⁴ LUJÁN ALCARAZ, JOSÉ “Las fronteras del deporte profesional”. *Revista Doctrinal Aranzadi Social* núm. 3/2008. Editorial Aranzadi. 2008, págs. 11 y ss.

⁵ Por ello, se declaró el ET como supletorio del RD 1006/85.

⁶ Controvertido es el caso de los entrenadores y técnicos. En un primer momento la jurisprudencia entendió que se trataba de relación de alta dirección, pero a raíz de la STS de 14 mayo de 1985 (Aranzadi, RJ 1985\2710) se entiende que también son deportistas profesionales. Si bien la sentencia hace referencia a la normativa anterior, sigue teniendo vigencia la interpretación que el TS hace del concepto de deportista.

⁷ En la práctica esta previsión ha suscitado algún problema, ver por ejemplo STSJ Comunidad Valenciana de 6 julio 2004 (AS 2004\1914), en el que a un atleta de élite se le pagaba una cantidad muy modesta para su estatus.

2009/1848), lo que determina la profesionalidad es ciertamente es la “existencia de retribución a cambio de servicios prestados”⁸.

Ahora bien, debemos tener presente que, en ciertos deportes, debido a la naturaleza de los mismos, la práctica deportiva queda fuera de la organización de clubes o entidades deportivas, realizando los deportistas en estos supuestos una actividad por cuenta propia. El deportista autónomo se encuentra incluido dentro del ámbito de aplicación del Estatuto del Trabajo Autónomo, regulado en la Ley 20/2007, de 11 de julio.

Por ello, actualmente los posibles regímenes jurídicos aplicables a los deportistas son 1) relación laboral especial incluida en el RD mencionado; 2) los que prestan servicios por cuenta propia siendo estos incluidos en el Estatuto del Trabajo Autónomo

1. Derechos federativos

Una cuestión relevante, entre otras cosas por los posteriores problemas a efectos tributarios, es acerca de la caracterización de los derechos federativos. De entrada, la inscripción de un jugador en un club (especialmente en el mundo del fútbol) se conoce, bajo el lenguaje jurídico europeo, como “licencia” o “ficha federativa”⁹. En América del Sur este hecho produce consecuencias semejantes a la apropiación de una cosa mueble, esta cosa mueble se representa por el “pase” o “derecho federativo”. Según esto el club propietario sería acreedor de las prestaciones económicas derivadas de la cesión de este, lo que genera los “derechos económicos”. Pero ¿realmente produce consecuencias económicas en el momento de la transferencia?

Para explicar los derechos federativos es interesante fijarnos en una resolución del Tribunal Arbitral del Deporte (TAS) de 2006¹⁰. El TAS define derechos federativos y económicos de la siguiente manera: los llamados “derechos económicos” solo pueden existir a condición de que, por un lado, haya contrato laboral en vigor y, por otro, el jugador con contrato consienta la transferencia a otro club. El club renunciante a sus

⁸ Sobre un comentario de la sentencia, véase: MERCADER UGUINA, J.R. “La práctica deportiva en las fronteras de la laboralidad”. *Revista de Información Laboral*. Núm. 3/2016. Editorial Aranzadi, Cizur Menor. 2016, págs. 22 a 25.

⁹ Debe quedar claro que para calificar a un deportista como “deportista profesional” a efectos del RD 1006/1985 no se precisa tener licencia federativa alguna, por ello este punto sólo afecta a determinados deportistas profesionales. ROQUETA BUG, R. *Los deportistas profesionales. Régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2011, pág. 58.

¹⁰ Laudo Arbitral del TAS 2005/A/878, de 20 de marzo de 2006

derechos contractuales tiene derecho a recibir indemnización por tal renuncia. Esto es lo que se suele llamar la compra o préstamo del jugador.

Por su parte el “derecho federativo”, argumenta el TAS, sirve de simple motivo administrativo de inscripción de un jugador, pero no constituye en sí mismo ningún derecho patrimonial¹¹. Admitir lo contrario implicaría convertir al jugador en objeto de *patrimonialización*, hasta el punto de que figurará en el balance como inmovilizado y, por tanto, sería amortizable.

En tal sentido, parece lógico que sólo los clubes sean los que pueden ostentar la titularidad de los mismos, y efectivamente la jurisprudencia del TS ha adoptado tal posición. Consecuentemente, en los casos aparece un tercero que dice ostentar los derechos federativos, sólo tiene cabida éste tercero como intermediario de la operación¹², de tal forma que lo percibido por el tercero, en concepto de transmisión o cesión de los derechos federativos, se ha de incluir como una mayor retribución salarial al deportista¹³. Sin embargo, ello no es óbice para que un tercero obtenga parte de los derechos económicos derivados de los federativos, de forma que participe en la posible indemnización por rescisión de contrato¹⁴.

2. Algunas cuestiones características de la relación laboral especial de los deportistas

El contrato laboral de los deportistas puede sufrir numerosas vicisitudes que afecten al mismo al igual que sucede en el régimen laboral común. Voy a centrarme, sin embargo, en sólo tres cuestiones dada la relevancia práctica en el ámbito deportivo, así como la singularidad que presentan frente al régimen laboral común: traspaso entre clubes, cesión temporal y la indemnización derivada de la extinción unilateral del deportista.

¹¹ ACOSTA PEREZ, GERARDO LUIS. “Los Derechos federativos y económicos del futbolista”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. núm.20/2007 2 parte secciones. Editorial Aranzadi, Cizur Menor. 2007, págs. 347-355

¹² Ver en este sentido la STS de 5 de mayo de 2011. (RJ/2011/3945) FJ 10º: “los derechos federativos solo tienen razón de ser en el marco de las relaciones entre jugadores y clubes o entre clubes entre sí, por lo que es fácil concluir que la transmisión de ese derecho solo puede tener lugar entre clubes, dado que únicamente el club en el que está inscrito el jugador puede ser titular de esos derechos, y únicamente puede cederlo a otro club”. También a este respecto STS de 19 de enero de 2012 (RJ/2012/3157)

¹³ Ver que el artículo 8 RD 1006/1985 en materia sobre la retribución se remite al Convenio Colectivo, y en tal sentido el CC del Fútbol determina que la prima de contratación se engloba dentro del salario del jugador.

¹⁴ RELEA SARABIA, A., *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2007, págs. 182-183.

2.1 Traspaso entre clubes

Una vez sentado el concepto de derechos federativos, parece que lo que se conoce vulgarmente como “traspaso” de un jugador, no pueda ya ser entendido como una compraventa de las llamadas “licencias”.

No estamos ante una cesión de contrato, sino ante una extinción anticipada del contrato a cambio de un precio¹⁵. Esto quiere decir que el pago se deriva de la renuncia anticipada de los derechos federativos, no de la transmisión de tales derechos. En tal sentido, la entidad “vendedora” no puede comprometerse a que el jugador ingrese en el nuevo club por no ser una compraventa. Será posteriormente, una vez ha quedado liberado el jugador de sus obligaciones, cuando se firme un nuevo contrato laboral con la sociedad “compradora”.

Por lo tanto, el pago que se hace por la transferencia de un jugador entra en la órbita del derecho laboral¹⁶. El hecho de que el art 13 RD 1006/1985 incluya la cesión del deportista a otro club dentro de las causas de extinción del contrato pone de manifiesto tal naturaleza.

2.2 Cesión temporal

A diferencia del “traspaso”, en el supuesto de que se produzca una cesión temporal el jugador no queda desvinculado laboralmente del club cedente, por el motivo de que no existe una extinción del contrato concertado con la entidad de origen.

Ciertamente esta posibilidad contemplada en el artículo 11.1 del RD 1006/1985 supone una quiebra de la prohibición general de cesión de trabajadores que viene justificada por los posibles efectos beneficiosos que aporta dicha operación a los deportistas. Parece claro que, en los casos en que un club no cuenta con los servicios del jugador en la planificación deportiva, ser cedido a un equipo donde sí va a poder jugar, aun siendo éste de menor nivel, puede ser una opción interesante para el deportista¹⁷. Por este motivo el principio de prohibición de cesión de trabajadores se ve quebrado en el ámbito deportivo.

¹⁵ URQUIZU CAVALLÉ, A., “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”, en AAVV (Coord. E. Bosch Capdevila), *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 168

¹⁶ ACOSTA PEREZ, GERARDO LUIS. Op. Citada págs. 347-355

¹⁷ RALEA SARABIA Op. Citada págs. 54 y 55.

Conforme algunos autores, la naturaleza de la operación supone una suspensión del contrato o incluso una excedencia especial, originada de mutuo acuerdo¹⁸. En cualquier caso, lo que no puede ocurrir en la cesión temporal es que de forma implícita la operación acarree una extinción del contrato, de ser así estaríamos ante un traspaso, como ya he comentado antes. Esto explica, por ejemplo, que no pueda configurarse una cesión de tiempo superior al contrato inicial, pues en tal caso la cesión sería definitiva.

Adicionalmente, para cuando la cesión se produce mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a participar en los beneficios en un 15%, salvo que se pacte otra cosa, conforme al artículo 11.4 RD 1006/1985.

2.3 Extinción por voluntad deportista: Cláusula de rescisión

Debemos ver que conforme al RD 1006/85 una de las causas admitidas de extinción del contrato es la voluntad unilateral del deportista profesional. Para estas situaciones, el RD en su artículo 16, separándose del régimen laboral común, contempla una indemnización en favor del club o entidad afectada por la decisión del deportista.

En caso de que exista un pacto entre las partes mediante el cual hayan determinado la cuantía indemnizatoria, bien sea al propio tiempo de producirse extinción, o bien mediante la inclusión de cláusula en el contrato (como una cláusula penal), no procederá la determinación judicial. En este entendimiento es donde surgen las denominadas “cláusulas de rescisión”, mediante las que se fija el importe indemnizatorio.

La naturaleza de estas cláusulas entronca, por ello, con la de las cláusulas penales. En este sentido, la cláusula de rescisión consiste en un pacto que se incorpora a la obligación principal, que sanciona el incumplimiento o cumplimiento parcial de dicha obligación. Estas cláusulas normalmente suelen ser lo suficientemente elevadas como para disuadir del incumplimiento, lo que puede llevar a plantearnos el posible abuso de derecho del club¹⁹.

En definitiva, según se ha explicado, los deportistas cuentan con una normativa laboral especial como es el RD 1006/1985. Este régimen especial se aparta del régimen general

¹⁸ ROQUETA BUJ, R. op. Citada pág. 54

¹⁹ ROQUETA BUG, entiende que buena parte de las cláusulas de rescisión será abusiva respecto de los intereses del deportista cuando la cuantía sea de tal magnitud que frustre las posibilidades de promoción profesional y económica al disuadir de plano el fichaje por cualquier otro club, actuando como un derecho de retención. Esto ha llevado a los tribunales a modular en determinados casos y a rebajar el importe de las mismas, con base en el art 1154 del Código Civil, o incluso el 7 CC. ROQUETA BUJ, R. *Los deportistas profesionales...* op. Citada pág. 416

en determinados puntos, algunos de los cuales han sido explicados con el fin de entender el posterior tratamiento fiscal de las rentas generadas por los deportistas. De esta forma, una vez se ha precisado las cuestiones relativas a la relación laboral de los deportistas, debemos analizar cómo tributan las rentas que obtienen los deportistas.

III. FISCALIDAD DE LAS RENTAS DE DEPORTISTAS RESIDENTES

Las rentas mundiales generadas por los deportistas residentes en España son gravadas por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de forma que la residencia se configura como el punto de conexión, desde punto de vista subjetivo, con el IRPF. Por tal razón, el art 9 precisa el concepto de residencia habitual. Conforme a este artículo se entiende que hay residencia habitual en territorio español cuando se dé una de las siguientes circunstancias: a) que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español; b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta.

En relación con la primera regla, debemos ver que puede resultar complejo determinar los días exactos de permanencia cuando la persona realiza frecuentes desplazamientos a territorio extranjero, siendo este el caso de algunos deportistas profesionales. Por tal motivo el artículo 9 establece una presunción conforme a la cual se entiende que el contribuyente reside en España, y que, para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas. La forma de desvirtuar tal presunción es mediante acreditación del contribuyente de la residencia fiscal en otro Estado²⁰.

Una vez se ha concluido que el deportista es residente en territorio español y que, por tanto, las rentas obtenidas son gravadas por el IRPF resulta necesario analizar cómo tributan tales rentas en el impuesto mencionado. En tal sentido, en el presente apartado se analizan las normas contenidas en la LIRPF que presentan incidencia sobre las rentas que normalmente obtienen los deportistas por el ejercicio de su actividad deportiva.

Por tanto, son cuatro las cuestiones que se estudian a continuación. En primer lugar, se exponen las rentas que ocasionalmente van a obtener los deportistas y que la LIRPF declara como exentas de tributación. En segundo lugar, debido a que el IRPF es un impuesto analítico (se grava en función de la naturaleza del rendimiento) resulta necesario determinar el tipo de renta a efectos del IRPF que ha obtenido el deportista, es decir, se analizan los conceptos de rendimiento del trabajo, de capital mobiliario y de actividades económicas. En tercer lugar, se plantean dos problemas frecuentes para los deportistas en relación con el exceso de progresividad de determinadas rentas. Finalmente, se abunda

²⁰ El TEAC en numerosas resoluciones se ha pronunciado en el sentido de que la acreditación de la residencia en otro país debe ser emitida por las autoridades fiscales del mismo estado, no valiendo otro tipo de autoridades (entre otras ver Resolución 14 de septiembre de 2006 -JUR 2006\283323-)

en el análisis de determinadas rentas que han generado cierta controversia a la hora de aplicar las reglas del IRPF.

1. Rentas exentas

Según se acaba de comentar, lo primero a lo que debemos prestar atención es a determinadas rentas que obtienen los deportistas, en relación con sus actividades deportivas, que van a quedar exentas de tributación. Podemos destacar entre ellas las siguientes:

-Las indemnizaciones por daños físicos. Conforme al art 7.d) estarán exentas sólo hasta la cuantía legal²¹ o judicialmente reconocida²², el exceso de indemnización no se encuentra exento. Este precepto podrá ser de habitual aplicación para el caso de los deportistas, ya que no es extraño que se produzcan indemnizaciones derivadas de daños por lesiones provocadas por contrarios, agresiones de espectadores o por accidente en instalaciones deportivas.

-La indemnización por despido o cese, en la cuantía legalmente determinada en la LET, pero con el límite de 180.000 euros. Un problema frecuente, respecto a esta exención, era determinar la cuantía mínima indemnizatoria del RD 1006/85. El TS reiteradamente declaró que las dos mensualidades a que se refiere el art 15.1, no sólo son de aplicación en caso de fijación judicial, sino que también para cuando se fija por pacto entre las partes²³, constituyendo un mínimo en todo caso, de tal forma que la totalidad de la indemnización quedaría exenta. Ahora bien, posteriormente ha declarado que solo opera para el caso de determinación judicial, y consecuentemente en todos los supuestos de cese laboral de deportistas acogidos al RD queda sujeta y no exenta²⁴.

-Ayudas a deportistas de alto nivel. Regulado en el apartado m) del artículo 7, establece que las ayudas a deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas

²¹ Se incluye a este respecto la determinada por el convenio colectivo, por ser verdadera fuente de derecho con fuerza normativa.

²² La DGT ha interpretado (Resolución 15 de julio de 2015 N°V2159/2015) que la exención alcanza a las fórmulas intermedias. Esta expresión hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial

²³ STS de 19 julio 2010 (RJ 2010\3769)

²⁴ STS de 5 de mayo de 2011 (RJ 2011/3945).

españolas o con el Comité Olímpico Español, estarán exentas en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Se ha de destacar que para poder beneficiarse de la exención del apartado m) el deportista ha de ser de “alto nivel”. La consideración de “alto nivel” se trata de una situación administrativa, pues depende de la inclusión del practicante del deporte en la lista elaborada por los órganos competentes para ello. Es irrelevante, desde este punto de vista, que el deportista sea profesional o no lo sea, es decir, la inclusión del deportista o no en el RD 1006/85 no es relevante a estos efectos²⁵.

Por otro lado, la ayuda debe percibirse directamente por el deportista. De forma que cuando los beneficiarios de las subvenciones no son los deportistas de alto nivel, sino las propias universidades o los clubs deportivos, no resulta de aplicación la exención²⁶.

-Premios: el apartado l) es claro al determinar que gozan de exención los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias».

Si bien, hay autores que han hecho una interpretación correctiva de la norma, dada la omisión de referencia alguna a los deportistas, lo cierto es que parece claro que no es la intención del precepto extender la exención a los premios deportivos²⁷. Por tal motivo, salvo el caso del premio Príncipe de Asturias, el resto de premios que obtienen los deportistas por su actividad no pueden beneficiarse de la exención.

2. Rendimientos de actividades económicas.

La segunda cuestión en relación con las reglas del IRPF, según se ha apuntado, consiste determinar qué tipo de renta generan las contraprestaciones obtenidas por los deportistas. Debido a que el IRPF es un impuesto analítico (se grava en función de la naturaleza de la renta) resulta necesario deslindar los rendimientos del trabajo, de los de capital y actividades económicas.

Empezando la exposición con los rendimientos derivados de las actividades económicas, conforme al artículo 27 LIRPF se considerarán rendimientos íntegros de

²⁵ CORCUERA TORRES, A., “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 2, 1999. Aranzadi. págs. 21 y 22.

²⁶ Ver en este sentido la contestación de la DGT de 21 de enero de 2003 (N.º CONSULTA: 67/2003)

²⁷ LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. *Deporte y Fiscalidad*. Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, 2008. págs. 207-213

actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La definición legal descansa, no tanto en si el rendimiento proviene de la combinación de trabajo y capital, sino sobre la idea de desarrollo por cuenta y riesgo del sujeto²⁸. De esta forma, el riesgo asumido por el deportista, en tanto que desarrolla la actividad deportiva por su cuenta, es el factor decisivo para calificar una renta como rendimiento de actividad económica.

Siguiendo esta definición, a priori, parece sencillo delimitar estos rendimientos. En general, serán rendimientos de actividades económicas todos aquellos rendimientos generados por aquel deportista que no mantenga vínculo laboral alguno con algún club o entidad, relacionándose con la persona de la que recibe la prestación mediante otros instrumentos jurídicos, entre los que se pueden citar a título ejemplificativo: contrato arrendamiento de obra o de servicio, contrato de comisión, de sociedad, de patrocinio publicitario...²⁹. Esta renta por tanto será propia de aquellos deportes en los que no se sea necesario actuar dentro de la disciplina de un equipo, tales como los tenistas o golfistas.

3. Rendimientos del capital mobiliario

Dentro del ámbito del deporte, el elemento generador de rendimientos de capital mobiliario por excelencia es el derecho a la imagen. Según vamos a analizar posteriormente, este derecho tiene una dimensión patrimonial y como tal es susceptible de explotación económica y con ello de generar rentas. En esta misma línea, el artículo 25.4.d) establece que los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, serán rendimientos de capital mobiliario

²⁸ MORÓN PÉREZ, C., "La tributación de los deportistas". *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia núm. 30, 2012, pág. 182.

²⁹ CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 230-232 y nota 189 de la pág. 247. El hecho de que los autores se refieran a una ley ya derogada no afecta a la vigencia, ya que la actual ley regula los rendimientos de actividades económicas de una forma idéntica.

Ahora bien, cuando el rendimiento se genere dentro del ámbito de una explotación económica tendrá la calificación de renta derivada de la actividad económica. Dicho de otra manera, prevalece el concepto de rendimiento de actividad económica sobre el de rendimiento de capital mobiliario. Dada la problemática del tema de la fiscalidad de los derechos de imagen, me remito al apartado V donde se desarrolla con mayor profundidad

4. Rendimientos del trabajo

En relación con los rendimientos del trabajo conforme el artículo 17.1 se incluyen como tales todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación u origen, dinerarias o en especie, que procedan, directa o indirectamente, del trabajo personal del contribuyente y no tengan carácter de rendimiento de actividad económica.

En este sentido, debemos entender que cualquier tipo de percepción recibida por el deportista que guarde relación con su trabajo será incluida dentro de tal definición; que la naturaleza de la retribución no sea salarial o que se perciba de forma esporádica resulta irrelevante a estos efectos³⁰, por el hecho de que no existe correspondencia plena entre la normativa fiscal y laboral. El concepto de rendimiento del trabajo es más amplio que el de salario. No todo rendimiento de trabajo se debe generar de forma necesaria en el marco de una relación laboral³¹.

Lo dicho lleva a la siguiente conclusión: todas las retribuciones que el deportista recibe de un club o entidad deportiva, con el que media un contrato laboral en virtud del cual el deportista presta servicios al club o entidad deportiva, deben calificarse como rendimientos del trabajo.

Podemos mencionar, a modo de ejemplo, el caso de los futbolistas. De conformidad con el Convenio Colectivo del Fútbol³² tendrán la consideración de salario y por tanto serán rendimientos del trabajo: la contraprestación económica en caso de cesión, la prima de fichaje o contratación, la prima por partido, el sueldo mensual, el plus de antigüedad, los premios de antigüedad, la retribución durante incapacidad temporal y la cantidad

³⁰ MARÍN HITIA, L. “Sobre la retribución de los agentes de los deportistas profesionales” *Revista Jurídica del Deporte*. Núm. 9, 2003. Aranzadi. págs. 221-226

³¹ RELEA SARABIA. A., op. cit., pág. 132.

³² Por su parte el Convenio colectivo del baloncesto profesional ACB, determina en su artículo 11 que: “Las retribuciones abonadas por los clubes o SADS a los jugadores, ya sea por la prestación profesional de sus servicios o, en su caso, por la cesión expresa de la explotación de sus derechos de imagen, tendrán a todos los efectos la consideración legal de salario y podrán ser en metálico o en especie.” De otro lado, el Convenio Colectivo para la Actividad de Ciclismo Profesional, en el Artículo 18: “Los conceptos salariales que constituyen la retribución de un ciclista profesional son: sueldo mensual, pagas extraordinarias y ficha o prima de contratación”.

satisfecha por el club por explotación económica de su imagen, cuando tenga consideración de salario³³.

Las cantidades percibidas por extinción del contrato de trabajo, aunque no se mencionen en la lista anterior, desde luego que quedan incluidas como rendimiento del trabajo. La problemática de estas rentas no se ubica en este apartado, sino que gira en torno a la determinación la cuantía exenta, como ya he comentado.

Adicionalmente, junto a la definición general del artículo 17.1, encontramos una lista de retribuciones que en todo caso tienen la consideración de rendimiento del trabajo. En este punto podemos destacar, por ejemplo, las dietas, las becas, o las aportaciones a sistemas de previsión social.

Debemos sin embargo hacer notar que el artículo 17 opera en tanto que el rendimiento no puede ser considerado como rendimiento de actividad económica. Cuando el deportista actúe en régimen de dependencia, asumiendo el tercero el riesgo de la actividad, se deberá entender que la retribución será rendimiento del trabajo; sin embargo, se incluirá en el art 27 cuando se realice por cuenta y riesgo del deportista la actividad. En definitiva, según se ha comentado, el deportista que se relaciona mediante un contrato laboral generará rendimientos del trabajo, mientras que si la relación es a través de otros medios generará rendimientos del trabajo.

5. El problema de la progresividad: rentas irregulares y corta vida laboral

Sentado qué tipo de renta se ha generado, vamos a centrarnos en una cuestión particular derivada de la propia naturaleza del IRPF. En este sentido, una de las consecuencias de que el IRPF sea un impuesto periódico consiste en que se hace necesario fijar un período impositivo. Esta circunstancia, unida con el hecho de tener una tarifa progresiva, plantea problemas en relación con dos aspectos: por un lado, respecto de las rentas generadas en un período superior al año³⁴, denominadas irregulares, y por otro, sobre el limitado período de vida laboral de los deportistas (“rentas fugaces”).

Ahora bien, debe quedar claro que son dos problemas diferentes, en el primero se hace referencia a las rentas que se generan durante un período superior a un año, mientras

³³ Para un análisis de las rentas de la explotación económica de la imagen me remito al apartado V.

³⁴ Por ejemplo, no es lo mismo obtener un año 30.000€, que durante 3 años 10.000€, dados los tipos marginales, en el primer caso resultaría una mayor carga tributaria, cuando la manifestación de capacidad económica es la misma.

que en el segundo hablamos del problema derivado de la concentración de las rentas en una vida laboral muy corta.³⁵

Respecto del problema de las rentas que tienen un período de generación superior al año (o rentas irregulares según el art 18 LIRPF), la cuestión radica en tratar de adecuar el principio de capacidad económica a la simplicidad del sistema. Así, la Ley 18/1991 preveía un sistema que, si bien era complejo, se adecuaba perfectamente al principio de capacidad. Sin embargo, desde Ley 40/1998 se trató de simplificar el sistema. En tal sentido, la actual LIRPF en su artículo 18.2 establece que las rentas que tengan un período de generación superior a 2 años, así como los rendimientos calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se reducen en un 30%³⁶.

Son dos por tanto las rentas que se benefician de la reducción: las calificadas como notoriamente irregulares en el Reglamento del IRPF (lista cerrada que no resulta de especial interés para el caso de deportistas) y las que tienen un período de generación superior a dos años. En este sentido, podemos afirmar que las retribuciones que perciben los deportistas en concepto de salario no se incluyen dentro del concepto de rentas irregulares porque no se generan durante un período superior a dos años.

A pesar de que el salario que perciben los deportistas no se genera en un período superior a dos años, varios autores han propuesto una enumeración de otras rentas que sí tienen tal período de generación. En este sentido, Cazorla Prieto y Corcuera Torres, proponen la siguiente lista³⁷, si bien otros autores han propuesto alguna diferente³⁸:

³⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de mayo de 1992 (RJ 1992/4175) deja claro que son dos problemas diferentes al declarar lo siguiente: “La expresión «notoriamente irregular en el tiempo» no está referida al total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al periodo impositivo en que los rendimientos se generen”.

³⁶ Este sistema ha recibido numerosas críticas, entre ellos Falcón y Tella, así como Relea Sarabia, quienes consideran que supone un privilegio injustificado para los generados en 2 años y 1 día, y entraña un perjuicio para los de muy largo plazo. Adicionalmente, para aquellos contribuyentes que están en el tipo marginal más elevado (caso frecuente en los deportistas) no resulta necesario corregir la progresividad de la irregularidad, por lo que les supone de hecho un privilegio. FALCÓN Y TELLA, “Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1998, Editorial Aranzadi. Pág 78 y ss. RELEA SARABIA, Op. Cit. Pág. 125.

³⁷ CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos...* Op. Citada págs. 230-232. Se debe advertir que esta relación de posibles rentas irregulares se hizo bajo la vigencia de la Ley del IRPF de 1998. Por este motivo, si bien en general sigue siendo válida la propuesta de los autores, algunos puntos han sido superados. En este sentido ver que la propuesta original de los autores incluía la renta derivada por prima de fichaje, siendo que actualmente se descarta por la jurisprudencia que tenga un período de generación dicha renta. Ver sobre esto el punto 6.

³⁸ Ver, por ejemplo, URQUIZU CAVALLÉ, A., “La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, Editorial Aranzadi, núm. 16, 2006, págs. 251 y siguientes, en especial págs. 263 y siguientes

- 1º) Indemnizaciones por despido o cese de la relación laboral no exentas;
- 2º) Premios por antigüedad;
- 3º) Cantidades percibidas en los partidos homenaje.

El segundo problema al que hacíamos mención es el relativo a las “rentas fugaces”, es decir, el problema derivado de la concentración de las rentas en un corto período de tiempo. A diferencia de lo que sucede en otros ámbitos, los deportistas tienen una vida laboral muy corta, lo que genera que en la medida en que las rentas se acumulan en este corto período se plantee un problema en relación con la progresividad del impuesto.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con las rentas con un periodo de generación superior a dos años, para el problema de la limitada vida laboral de los deportistas se prevé un régimen consistente en reducir la base si el deportista realiza determinadas inversiones³⁹. La solución a la cuestión de la limitada vida laboral se regula en D.A. 11º de la LIRPF donde se establece un sistema de reducción de la base imponible en función de las cantidades anuales aportadas a mutuas de previsión social de deportistas.

No obstante, debemos poner de manifiesto que este sistema solo resulta de aplicación a los deportistas profesionales cubiertos por el Real Decreto 1006/85, y a los deportistas de alto nivel. De tal forma que el resto de deportistas no pueden beneficiarse de la reducción fiscal. En consecuencia, debe quedar claro que los deportistas que ejercen su profesión por cuenta propia, no pueden acogerse a este régimen especial de aportaciones a la mutualidad (salvo que sean considerados deportistas de alto nivel).

En este punto debemos plantearnos por la motivación que llevó al legislador a excluir del ámbito de aplicación de la reducción a los deportistas que ejercen la actividad por cuenta propia. Es la opinión de algunos autores que no parece que la forma en que se ejerce la actividad deportiva sea lo relevante a la hora de entender que resulta necesario paliar el efecto de la progresividad⁴⁰. En cualquier caso, sea cual sea el razonamiento de dicha exclusión, lo cierto es que el precepto transcrito es taxativo en este sentido.

³⁹ Ya se ha mencionado la STS de 21 de mayo de 1992, en la que taxativamente se deniega la aplicación de tal régimen.

⁴⁰ Esta exclusión ha sido objeto de críticas. LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. se expresan de la siguiente manera: “No le vemos sentido a esta exclusión. Cualquiera que sea la forma en que el deportista desarrolla sus actividades, por cuenta propia o por cuenta ajena, en razón de una actividad empresarial o de una relación laboral, hay un problema común que justifica que se aplique la reducción: la concentración de los ingresos durante un breve número de años, con la posible incidencia de los elevados tipos marginales de la escala progresiva” Op. Cit. Pág. 283.

De otro lado, en consonancia con la finalidad de la norma, no se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel. Lógicamente si se pierde la condición de deportista la persona no podrá beneficiarse de las mencionadas reducciones.

6. Tratamiento de algunas rentas características de los deportistas, conflictivas en el IRPF

Según se ha mencionado anteriormente, en este apartado se profundiza en el estudio de ciertas rentas que han generado conflictos a la hora de aplicar las reglas del IRPF comentadas anteriormente.

6.1. Derechos económicos derivados de los derechos federativos

Como ya he dicho los llamados derechos federativos sólo pueden pertenecer a los clubes y sociedades anónimas deportivas, por ser éstas las únicas habilitadas para inscribir a los jugadores en las competiciones. Partiendo de este entendimiento, los contratos por los que se transmiten desde una persona física o jurídica a un club los derechos federativos carecen de validez por faltar el objeto del contrato, de forma que dicha persona no podía ser titular de tales derechos. Lo mismo ocurre, aunque no reciba tal nombre, con los llamados derechos a decidir el club con el que el futbolista puede contratar. De tal forma que no habría justificación alguna para que el club satisficiera ninguna contraprestación.

Desde el punto de vista fiscal existen dos alternativas. Si por un lado la Administración, que es a quien le corresponde la carga de la prueba, demuestra a partir de las circunstancias fácticas que tras la sociedad se oculta el deportista y que por ello la remuneración pactada constituye un mayor pago al mismo, sería regularizable la situación mediante la apelación al concepto y consecuencias del negocio jurídico simulado⁴¹ y se imputarían dichas rentas al deportista.

Si por el contrario no es posible identificarlo y no acredita la existencia de simulación, el tratamiento tributario aplicable debiera ser el de pago a un tercero justificado mediante contrato inexistente o ilícito, de forma que no fuera deducible del Impuesto de Sociedades

⁴¹ La simulación se recoge en los Artículos 1.275 y 1.276 Código Civil, si bien en el ordenamiento tributario existe un precepto propio como es el 16 LGT.

para el club pagador y en su caso necesidad de ingreso a cuenta, dependiendo de residencia del perceptor de la renta⁴².

Este tema ha generado, no obstante, numerosas controversias en el ámbito práctico y fruto de ello la jurisprudencia es abundante. En general, los tribunales también reconocen que los derechos federativos sólo pueden pertenecer a los clubes, pero a la hora de resolver el asunto introducen alguna diferencia. Como ejemplo podemos destacar la STS de 24 marzo de 2014⁴³. En esta sentencia el tribunal argumenta que los derechos federativos no pueden ser titularidad por un tercero, ahora bien, cuando aparece tal tercero el TS entiende que se presume que el pago efectuado a éste una forma de retribuir al deportista, correspondiendo al Club acreditar que tal contraprestación no obedecía a una mayor retribución del mismo⁴⁴. Ciertamente la posición adoptada por el tribunal no está exenta de críticas, por cuanto que está invirtiendo la carga de la prueba. Si efectivamente existe simulación la Administración deberá probarlo y el juez a la vista de los hechos apreciará su eventual existencia.

Ahora bien, dejando claro que los derechos federativos no pueden ser objeto de negocios, sí que se permite transmitir los derechos económicos derivados de los federativos. En este sentido, la jurisprudencia ha admitido que los derechos económicos puedan cederse a un tercero que no sea un club. Según razona la AN esta posibilidad viene amparada por el Código Civil en los arts 1256 y ss, que regulan la “cesión de créditos”⁴⁵.

En cualquier caso, debe quedar clara la diferencia respecto a la transmisión de los derechos federativos. En el caso de los derechos federativos hablamos de la imposibilidad de que el deportista transmita a un tercero tales derechos federativos (o derecho de decidir el club para el que jugará); en relación con la admisibilidad de transmisión de derechos económicos, se refiere a la cesión por parte del club que ostenta los derechos federativos (con quien el deportista mantiene una relación laboral) a un tercero. Sólo en este segundo supuesto se admite que aparezca un tercero ajeno a la relación laboral.

⁴² Se podría discutir si estamos ante una liberalidad o ante un pago ilícito. RALEA SARABIA, op. cit., pág.189, descarta que sea una liberalidad por cuanto que no existe *animus donandi*. En cualquier caso, la consecuencia para la sociedad es la misma, esta es, no podrá deducirse el pago efectuado al tercero.

⁴³ STS núm. 1205/2014, de 24 marzo de 2014 (Aranzadi, RJ 2014\2032)

⁴⁴ En esta misma línea se pronuncian las STS de 25 octubre de 2010 (Aranzadi, RJ 2010\7563) y la STS de 20 febrero de 2012 (Aranzadi, RJ 2012\4113).

⁴⁵ En este mismo sentido se pronuncian entre otras la ya mencionada STS de 24 marzo de 2014, así como la SAN de 24 de marzo de 2010 (JUR 2010\132089)

No obstante lo comentado para los derechos económicos, en el ámbito del fútbol (que es donde se manifiesta de forma más intensa el problema que estamos analizando) debemos tener presente el Reglamento sobre Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA. Conforme al artículo 18. ter 1. “Ningún club o jugador podrá firmar un contrato con un tercero que conceda a dicho tercero el derecho de participar, parcial o totalmente, del valor de un futuro traspaso de un jugador de un club a otro, o que le otorgue derechos relacionados con futuros fichajes o con el valor de futuros fichajes”. Esta disposición entró en vigor en enero de 2015.

Por lo tanto, a la vista del nuevo artículo 18 del Reglamento FIFA, dentro del ámbito del fútbol (que es precisamente donde más se ha manifestado el problema de los derechos federativos) parece que actualmente en todos aquellos supuestos en los que el tercero reclama ser titular de los derechos económicos del futbolista, el tratamiento fiscal debe ser el mismo que el comentado para los derechos federativos, es decir, el pago al tercero será una mayor retribución del futbolista (o en su caso, un pago ilícito).

6.2. La prima de fichaje

Previamente a analizar el tratamiento fiscal debemos ver qué se entiende por prima de fichaje. Sobre la definición de la prima de fichaje podemos fijarnos, a modo de ejemplo, en el art. 22 del Convenio Colectivo del Fútbol. Dicho artículo la define como la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo. Nos referimos por tanto a todos aquellos pagos que se efectúan por el simple hecho de firmar un contrato.

A la vista de la definición aportada por el Convenio Colectivo podemos afirmar que parece claro que dichas cuantías deben entenderse integradas en el concepto de rendimiento del trabajo. Según ya hemos comentado todas aquellas retribuciones que provienen del Club con motivo del contrato laboral deben ser consideradas rendimiento del trabajo.

El debate ha girado en la práctica en torno a la posibilidad de entender que el período de generación de la remuneración coincide con el número de años de contrato o no. Es de destacar la interpretación realizada por la DGT quien entiende que la prima “surge «ex novo» con la firma del contrato entre el futbolista profesional y el club o sociedad

anónima deportiva como un derecho económico del mencionado contrato” y por ello no está vinculada a la existencia de un período de generación superior a dos años⁴⁶.

Tal interpretación ha sido, sin embargo, criticada. Parte de la doctrina entiende que cuando el contrato firmado tenga duración superior a dos años sí podrá aplicarse la reducción, por entender que el número de años estipulados en el contrato se trata del período de generación⁴⁷. En cualquier caso, la posición de la Administración es firme, de forma que no se contempla la reducción de las rentas irregulares para la renta derivada de la prima de contratación.

6.3. Los premios de deportistas

Los premios que obtienen los deportistas generan varios tipos de conflicto en relación con las reglas del IRPF.

En primer lugar, en relación con la posible exención, según se ha comentado anteriormente, la Ley y el Reglamento actualmente vigentes sólo se refieren a los premios literarios, artísticos y científicos. No se encuentran exentos los premios recibidos por los deportistas (salvo el “Príncipe de Asturias”) porque el precepto en este punto es claro al no extender la exención a los deportistas.

Un segundo problema que se plantea es acerca del tipo de renta a efectos del IRPF. Los premios pueden generar: a) Incrementos patrimoniales lucrativos. b) Rendimientos del trabajo personal si están vinculados a una actividad del beneficiario que produzca rentas de este carácter. c) Rendimientos empresariales si la actividad del beneficiario por la que se conceden implica la organización de factores de producción por cuenta propia con el fin de producir o distribuir bienes o servicios.

Es pues conveniente que demos a tales premios a efectos fiscales la misma calificación que a las rentas procedentes de la actividad que los motiva. Tras estos preceptos reglamentarios hay una amplia doctrina de la Dirección General de Tributos que a través de múltiples consultas los ha venido calificando desde los tiempos de la Ley 44/1978 como rendimientos de trabajo o empresariales⁴⁸.

⁴⁶ Contestación de la DGT a la Consulta Número 0414-04, de 26 de febrero de 2004

⁴⁷ “Con independencia de que se efectúe un pago único o de que se convenga el fraccionamiento y los consiguientes plazos de pago de la cantidad acordada”. LASARTE ÁLVAREZ, J., Op. Cit. págs. 199-206

⁴⁸ Podemos destacar como ejemplo la Contestación de la DGT a la Consulta Vinculante núm. V0990/09 de 7 mayo de 2009. Según la DGT “Partiendo de esta perspectiva genérica de considerar rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por la participación en competiciones deportivas, las ayudas

La última cuestión gira en torno a la posible inclusión en el concepto de renta irregular. Según hemos visto el artículo 18.2 contempla dos supuestos en los que resulta aplicable la reducción del 30 por 100: rendimiento con período de generación superior a dos años y los calificados como notoriamente irregulares en el tiempo.

El Reglamento del IRPF no contiene referencia alguna a los premios obtenidos por deportistas, según ya he comentado. Por ello, la única forma de poder beneficiarse de la reducción es el cumplimiento de la regla del artículo 18 sobre el período de generación superior a dos años y no se obtención de forma recurrente en el tiempo. Para la comprobación del cumplimiento de estos requisitos habrá que estar al carácter del premio y su regulación o bases de la convocatoria⁴⁹. En tal sentido, si por ejemplo el premio va destinado al mejor gol de una temporada, difícilmente va a tener encaje dentro del precepto. Si por el contrario el premio se concede como reconocimiento a la carrera deportiva, en tal caso sí que cabría entender que el período de generación es superior a dos años. Pero en última instancia, según hemos dicho, habrá que ver caso a caso cuál es el período de generación del premio deportivo.

6.4. Las cesiones de deportistas

Sobre las retribuciones por cesión a un tercero de los servicios del deportista, el principal problema que se plantea es la posibilidad de incluirlo como renta irregular.

Al igual que en el caso de los premios, no se contempla reglamentariamente de forma expresa que las rentas por cesiones de deportistas sean consideradas como notoriamente irregulares. Por tanto, parece que sólo cabría justificar que estamos ante una renta que puede beneficiarse de la reducción en el caso de que el período de generación sea superior a dos años según el artículo 18.2 LIRPF.

No obstante lo dicho anteriormente, podría defenderse, que el pago se subsume en el de cantidades satisfechas por la modificación de las condiciones de trabajo que recoge el artículo 10 del Reglamento en relación con las rentas notoriamente irregulares, por lo que no sería necesario el transcurso de dos años en el club cedente, siendo, sin más requisitos, por disponerlo dicho artículo, un rendimiento notoriamente irregular en el tiempo.

económicas que la fundación consultante otorgue a deportistas (individuales) por su condición de tales procede otorgarles también la calificación de rendimientos de actividades profesionales”.

⁴⁹ LASARTE ÁLVAREZ, J. Op. Citada. Pág. 207

Obviamente, esta tesis sólo tendría sentido en el caso de que se atribuya al pago al jugador un carácter indemnizatorio, lo cual es cuestionable porque, como ya se expuso anteriormente, la retribución obtenida por la cesión responde más bien al concepto de participación en el beneficio que el club de procedencia obtiene por la cesión⁵⁰. El tenor literal del artículo 11.4 RD 1006/1985 parece claro al afirmar que “el deportista tendrá derecho a participar en los beneficios en un 15%.”

6.5. Extinción del contrato por voluntad del deportista: cláusula de rescisión

Como ya hemos comentado el art 16.1 RD permite rescindir unilateralmente el contrato al deportista a cambio de indemnización; en este contexto surge la determinación de la indemnización mediante las cláusulas de rescisión. Los pagos derivados de la cláusula de rescisión son normalmente soportados por el club interesado en contratar deportista, de forma que este club entrega la cuantía al propio jugador y posteriormente el deportista paga al club con el que mantiene contrato. Como se puede apreciar estamos ante dos flujos monetarios diferentes.

Debemos plantearnos cuál es la naturaleza de dichos pagos a efectos del IRPF, siendo ésta una cuestión que ha resultado problemática hasta fechas recientes. El pago realizado por el deportista al club era de dudosa calificación dentro de la categoría de rendimiento, de forma que se encuadraba más dentro del concepto de pérdida patrimonial. Sin embargo, el pago del nuevo club al deportista podría encuadrarse mejor dentro de rendimientos del trabajo, ya que tal pago se efectúa en paralelo a la suscripción de un contrato laboral⁵¹

Tal discusión sin embargo fue zanjada finalmente por la Consulta Vinculante V3375-16, de 18 de julio de 2016, que entiende que tanto uno como otro pago, deben incluirse a efectos del IRPF del deportista como ganancias y pérdida de capital⁵². La consecuencia derivada de esta interpretación es que al jugador le resulta inocuo debido a que se compensan ambos pagos. Esta interpretación ciertamente se aproxima en mayor medida

⁵⁰ RELEA SARABIA, A., op. cit., págs. 147 y 148.

⁵¹ Esta es la opinión de RELEA SARABIA. op. cit., pág. 175.

⁵² El punto clave radica en el entendimiento de que el primer pago realizado al jugador para que pueda liberarse no tiene una intención remuneratoria, es decir, no guarda relación con el contrato laboral, sino que se trata del pago de una cantidad necesaria para que el club o entidad deportiva pueda adquirir un activo autónomo, intangible, transmisible como son los derechos federativos. En este mismo sentido se ha vuelto a pronunciar la DGT recientemente (Resolución de DGT 16 de marzo 2017. N.º V0687/2017).

a la capacidad económica real del deportista, y consigue poner fin a la inseguridad jurídica que reinaba en este punto.

6.6. Retribución de selecciones nacionales y problema de torneos internacionales

La participación en las selecciones nacionales constituye una obligación *ex lege* nacida al amparo de los artículos 46 y 47 Ley del Deporte. Esta relación no puede calificarse como laboral, sino administrativa.

Ahora bien, según se ha comentado anteriormente, desde el punto de vista del ordenamiento tributario tal consideración no resulta óbice para incluirlo dentro de la categoría de rendimiento del trabajo. Como ya se ha dicho el concepto de rendimiento del trabajo va más allá que el de retribución salarial, de forma que ambos conceptos no se identifican plenamente.

Adicionalmente, debemos destacar que en el caso de las selecciones nacionales no se da la nota de asunción del riesgo propio, característica propia de los rendimientos de actividades económicas. Por este motivo no existe discusión acerca de si la retribución se incluye en uno u otro concepto. Esto es válido incluso para aquellos deportistas que de ordinario participan en la práctica deportiva ejerciendo una actividad económica; aunque normalmente obtengan rentas derivadas de actividades económicas, las procedentes de la participación en la selección nacional son renta del trabajo

7. Recapitulación

Una vez hemos analizado las reglas de la LIRPF, y dejando a un lado la problemática de los derechos de imagen, podemos concluir el presente apartado destacando las siguientes ideas.

El punto crucial consiste en determinar qué tipo de rendimiento ha generado el deportista, que fundamentalmente serán o bien rendimiento de actividad económica, o bien del trabajo (dejando de lado por el momento el tema de los derechos de imagen). De ordinario no presenta mayores problemas delimitar uno y otro concepto por cuanto que para obtener rendimiento del trabajo hará falta relacionarse con la entidad pagadora mediante un contrato laboral. Por tal motivo, aquellos deportistas que prestan servicios dentro de la disciplina del club generarán rendimientos del trabajo, mientras que aquellos que se encuentran al margen de dicha disciplina y obtienen rendimientos por la actuación en nombre propio generarán rendimiento de actividad económica.

De otro lado, la problemática de la exención de determinadas rentas, así como de la progresividad del impuesto, según ha quedado explicado, se ha ido perfilando con el tiempo por la jurisprudencia de forma que actualmente, desde un punto de vista práctico no genera demasiados conflictos (lo que no implica que las soluciones aportadas no sean objeto de determinadas críticas).

La mayor conflictividad se genera en aquellas rentas derivadas de los derechos económicos de los deportistas. En nuestro ordenamiento es claro que un tercero no puede ser titular de los derechos federativos, ahora bien, este entendimiento no es compartido por algunos países latinoamericanos y esta idea en ocasiones penetra en ciertos contribuyentes, que alegan ser titulares de derechos federativos. Por este motivo entre otros, en ocasiones podemos encontrar que existen conflictos en la práctica⁵³. No obstante, los tribunales son claros en este punto al entender que constituye una mayor retribución del deportista.

⁵³ Ver en este sentido la noticia sobre el problema del fichaje de Neymar por parte del Barcelona. La empresa DIS reclamó tener el 40% de los derechos federativos del futbolista.

IV. FISCALIDAD DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR DEPORTISTAS NO RESIDENTES

Hemos visto hasta ahora, de forma somera, las reglas de determinación de la capacidad económica y de los rendimientos obtenidos previsiblemente por deportistas contenidas en la LIRPF, pero como ya se ha comentado, tal gravamen sólo resulta aplicable respecto de los residentes en territorio español. Determinar la residencia por tanto resulta clave en este punto.

En este apartado, sin embargo, se van a analizar las rentas que obtienen en España los deportistas que no son residentes en territorio español, debido a que esta situación resulta muy frecuente en el ámbito deportivo (un claro ejemplo lo constituirían aquellos deportistas, como tenistas, que se inscriben en un torneo en España y sólo permanecen el tiempo que dure el mismo).

Para los supuestos en los que se obtienen rentas en territorio español por deportistas no residentes debemos tener presente por un lado el Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR), y por otro los Convenios de Doble Imposición (CDI) que España haya firmado, teniendo en cuenta que, pese al orden seguido a continuación, la normativa interna sólo se aplica en defecto de CDI. De esta forma, ante la prevalencia del CDI, vamos a analizar de forma breve el IRNR y luego a detenernos algo más en el CDI, especialmente en el artículo 17.

1. Reglas del IRNR

La primera (véase el último inciso del párrafo anterior) normativa a la que debemos atender es al IRNR, siendo dos las cuestiones fundamentales que deben precisarse. En primer lugar, determinar qué se entiende por renta obtenida en territorio español y por tanto sujeta a tributación en España; y, en segundo lugar, cómo se calcula la cuantía la deuda tributaria.

En relación con las rentas sujetas a tributación, el artículo 13 LIRNR dispone para los rendimientos del trabajo que éstos se han obtenido en territorio español cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. Los rendimientos de actividades económicas, por su parte, cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

En este sentido, según se desprende del artículo 13, cuando el deportista actúe en el marco de una relación laboral se entiende que se produce en España cuando la actividad se desarrolle en España. Cuando actúe en el marco de una actividad económica es de aplicación el mismo criterio, es decir, las rentas deben derivar de la actividad en territorio español, si bien se extiende la sujeción a otras rentas derivadas de “cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación”.

Una vez se ha determinado que las rentas están sujetas al IRNR se debe proceder a calcular la deuda tributaria de los deportistas. Sin entrar a detallar las reglas sobre este punto, sí que merece la pena destacar dos aspectos. En primer lugar, las exenciones se contenidas en el IRNR difieren de las que se explicaron para el IRPF; en segundo lugar, el artículo 24 determina las reglas aplicables para determinar la base imponible según el tipo de renta. De este artículo debemos destacar la regla general establecida en el apartado 1 y por otro el apartado relativo a rendimientos de actividades económicas.

La regla general impone integrar los rendimientos calculados según el IRPF por su importe íntegro no siendo de aplicación las reducciones ni los gastos. Por su parte, en los rendimientos de actividades económicas la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

1.1 Régimen de impatriados (art 93 LIRPF).

Antes de entrar en el estudio de las reglas contenidas en el artículo 93 LIRPF, debemos mencionar que el motivo de incluir este régimen en el presente trabajo radica en la gran transcendencia que tiene en caso de jugadores extranjeros que son fichados por un equipo español, no en vano este régimen es el que se conoce comúnmente como “Ley Beckham”.

Ahora bien, debe quedar claro que este régimen se contempla en el artículo 93 de la LIRPF, de forma que es de aplicación para los residentes en territorio español. Sin embargo, lo cierto es que las situaciones que regula este régimen conectan con el problema de la fiscalidad de los no residentes, razón por la cual se ubica el análisis de este régimen especial dentro del apartado de fiscalidad de no residentes.

Este régimen contemplado para los trabajadores desplazados a territorio español permite que, determinados contribuyentes con residencia fiscal en España, puedan optar por tributar utilizando las reglas del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, en un

lapso temporal de seis períodos impositivos (el año en que se produce el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes) desde que adquieren la residencia fiscal en España. La ventaja que supone este régimen se explica porque los tipos impositivos del IRNR son menores que los contemplados en el IRPF, además del hecho de que sólo tributan en España por las rentas generadas en territorio español⁵⁴.

Para poder optar por este régimen es necesario reunir los siguientes requisitos⁵⁵:

- a) El contribuyente no debe haber sido residente en España en los 10 periodos impositivos anteriores al de la elección.
- b) La nueva adquisición de la residencia española debe hacerse en el contexto de una relación laboral. Se entiende que el desplazamiento se ha producido como consecuencia de un contrato de trabajo siempre que se inicie una relación laboral o estatutaria con un empleador en España o cuando exista una carta de desplazamiento y el desplazamiento haya sido ordenado por el empleador⁵⁶.

Ahora bien, quedan expresamente excluidos de este régimen aquellos deportistas incluidos en el ámbito de aplicación del RD 1006/1985. Por su parte, los deportistas sin relación laboral tampoco pueden optar por este régimen por el hecho, precisamente, de no producirse el cambio de residencia como consecuencia de una relación laboral.

- c) El contribuyente no ha obtenido beneficios atribuidos a un EP situado en España.
- d) La elección debe hacerse dentro de los 6 meses desde que se inicia el desempeño del trabajo en España.

Por lo tanto, todos aquellos deportistas incluidos en el RD 1006/85 quedan excluidos de la opción de aplicar este régimen. Tampoco pueden optar aquellos que ejercen la actividad deportiva por su cuenta y riesgo, por carecer de vinculación laboral.

⁵⁴ MADRIGAL GARCÍA, J. A. afirma que el hecho de que sólo se sometan a tributación las rentas de fuente española, pueda ocasionar que determinadas rentas obtenidas en el extranjero queden sin tributar (intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios). “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma.” Trabajo presentado al *III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011.

⁵⁵ JUAREZ VECIANA, A. “Spain”. en MAISTO, G. (Dir) *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. IBFD. 2016. Pág. 625

⁵⁶ MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. TERESA. “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados” *Revista Quincena Fiscal*. num.18/2015 parte Estudio. Aranzadi. 2015. Pág. 3.

Ahora bien, la modificación que tuvo lugar en el año 2015 contempla un régimen transitorio. De conformidad con la Disposición Transitoria 17ª los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, es decir, podrán seguir aplicando el régimen los desplazados antes de enero 2015. De tal forma, en la actualidad podemos observar que sigue habiendo deportistas que se encuentran acogidos a este régimen.

2. Reglas del MCOCDE

Una vez que se entiende que España puede gravar las rentas se debe comprobar si existe CDI suscrito con el país de residencia del deportista, porque en caso afirmativo las reglas contenidas en el CDI prevalecerán, como hemos dicho, sobre las contenidas en la normativa interna⁵⁷.

A modo de introducción a los CDI debemos ver que, debido a la disparidad de puntos de conexión existentes en los ordenamientos, se pueda producir una doble imposición, es decir, que varios Estados pretendan gravar una misma renta. Si bien esto no es en sí mismo antijurídico dada la soberanía de cada Estado, lo cierto es que con el fin de evitar los efectos negativos que provoca en los contribuyentes, muchos Estados han firmado tratados, estableciendo reglas que delimiten cuándo puede gravar un Estado determinada renta⁵⁸. Especialmente relevante resulta el Modelo de Convenio de la OCDE por el gran número de tratados internacionales que siguen dicho modelo. Razón por la que voy a centrarme en explicar las normas contenidas en el mismo.

Según decíamos, la finalidad de los CDI consiste en evitar que se produzca una doble imposición⁵⁹. En tal sentido, el MCOCDE contempla diversas reglas de distribución que indican qué Estado puede gravar la renta. Las reglas de distribución que pueden tener incidencia en el ámbito deportivo son las tres siguientes: art 7 (beneficios empresariales), art 12 (cánones), art 17 (renta de artistas y deportistas).

⁵⁷ Conforme al artículo 4 del IRNR lo dispuesto en esa norma se entiende aplicable, sin perjuicio de los tratados firmados al amparo del art 96 de la Constitución.

⁵⁸ FALCON Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E. *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. págs. 10 y ss.

⁵⁹ Este objetivo se contempla expresamente en el párrafo 7 de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE.

2.1. Beneficios empresariales (artículo 7) y Cánones (artículo 12)

El artículo 7 determina que los beneficios empresariales se gravarán en el lugar de residencia, salvo que la renta se obtenga mediante un EP, en tal caso el Estado de la fuente puede gravar la renta imputable a dicho EP.

Este artículo raramente será aplicable a la renta que obtengan los deportistas por su actividad deportiva⁶⁰. Según se desprende del apartado 4 del artículo 7 cuando los beneficios se puedan encuadrar en otro artículo del CDI procederá aplicar ese otro artículo. Por tanto, la categoría de beneficios empresariales se configura como residual frente al resto de las categorías. Siendo así la interpretación que ha de hacerse del artículo 7, de ordinario la renta que obtengan podrá encuadrarse en el artículo 12 o 17, desplazando la aplicación de los beneficios empresariales del artículo 7⁶¹.

Por su parte, el artículo 12 establece las reglas de distribución aplicables para las rentas generadas por la cesión y explotación de los derechos de autor, de patentes, marcas... y otros similares. Conforme al artículo 12 los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

Este artículo cobra especial importancia, dentro del ámbito deportivo, en los pagos efectuados por los derechos de imagen, me remito por ello al punto V

2.2. Renta de artistas y deportistas (artículo 17)

Las reglas contenidas en el MCOCDE en relación a los deportistas se encuentran en el artículo 17. En dicho precepto se contienen 2 reglas fundamentales para determinar el Estado que conserva el derecho a gravar las rentas obtenidas por deportistas.

Párrafo primero del artículo 17

De conformidad con el artículo 17.1 MCOCDE los rendimientos generados por un residente en un Estado contratante como deportista, provenientes de las actividades personales del residente en el otro Estado (estado de la fuente) en calidad de artista o deportista, pueden ser gravados en ese otro Estado (estado de la fuente).

⁶⁰ RAMIREZ GOMEZ, S. “Tributación de las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales en el ámbito nacional e internacional.”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 411, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2017. Pág. 34.

⁶¹ Ahora bien, tampoco hay que descartar que un deportista genere estos rendimientos. Las actividades que el deportista desarrolle al margen de su actividad deportiva sí que serán beneficios empresariales, en la medida en que no se incluyan en ninguna otra categoría de renta.

Según se desprende del artículo 17, el Estado en el que el deportista ejerce sus actividades puede gravar las rentas derivadas de dicha actividad, pero resulta necesario que los siguientes requisitos sean cumplidos para poder aplicar las reglas del artículo 17: a) que la persona sea deportista y las rentas provengas de la actuación como deportista b) que las rentas derivadas de la actividad deportiva se generen por la actuación en el otro Estado contratante. Hablamos por tanto de que existe requisitos subjetivos y objetivos que deben cumplirse.

a) Elementos subjetivos: calificación de la persona como deportista y actividad desarrollada como deportista.

En primer lugar, en relación con el ámbito subjetivo, el contribuyente debe ser considerado “deportista”. Este concepto de deportista, dado que estamos en el ámbito del CDI, no puede ser buscado en la legislación interna de cada Estado, al contrario, debe ser un concepto autónomo a los efectos de aplicar el CDI⁶².

En este sentido, debemos entender por deportista, aquel que realiza una actividad deportiva ante una audiencia⁶³. Según afirman los Comentarios, el término deportista no queda limitado a los deportes tradicionales, sino que también cubre otros deportes como el golf, críquet y carreras de autos⁶⁴. Así mismo el artículo extiende su aplicación a las rentas de otras actividades que puedan ser consideradas como espectáculo; por ejemplo el billar, el billar inglés (*snooker*) y los torneos de ajedrez y de bridge⁶⁵.

Como se puede observar el precepto abarca un ámbito subjetivo bastante amplio, ya que cubre todas aquellas actividades que tradicionalmente se entienden como deporte, así como otras de una calificación más dudosa⁶⁶.

El segundo requisito subjetivo al que se aludía antes implica que la actividad que genere la renta deba ser considerada como actividad deportiva. Efectivamente, el hecho de que una persona sea calificada como “deportista” no hace por sí mismo que todas las

⁶² LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. IBFD 2013. Pág. 44.

⁶³ CORDEWENER, A., “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons”, en MAISTO, G. (Dir) *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. IBFD. 2016. Pág. 106.

⁶⁴ Párrafo 5 de los Comentarios al art 17 MCOCDE

⁶⁵ Párrafo 6 de los Comentarios al art 17 MCOCDE.

⁶⁶ Para CAÑERO VERA, A. el elemento fundamental para considerar que una persona es “artista o deportista” es el elemento de diversión o espectáculo. De tal forma aquellas tareas de apoyo al deportista quedan fuera del artículo “La renta de artistas y deportistas en el marco de los convenios de doble imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles.” Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional. Instituto Estudios Fiscales, Madrid. 2011.

rentas que obtenga esa persona deban incluirse en el citado artículo. El art 17 no opera a modo de catalizador (“*force of attraction*”), la renta debe derivar de las actividades realizadas por el deportista en calidad de tal.

Aunque este requisito de ordinario pueda ser fácilmente verificado, no obstante, determinadas actividades pueden ser conflictivas. Entre los casos conflictivos podemos destacar las actividades preparatorias como son los entrenamientos. En relación con este problema, los Comentarios al MCOCDE parecen inclinarse por la opción de extender la aplicación de artículo 17 a tales situaciones, independientemente de que luego no se celebre la actuación en dicho país, siempre que haya una aparición pública durante los mismos⁶⁷.

Ahora bien, en relación con este segundo requisito subjetivo, de forma previa a analizar si una renta deriva de la actividad deportiva, hay que verificar que dicha renta es imputable al deportista. La renta debe ser atribuible al contribuyente que realiza actividades deportivas. Esta problemática cobra relevancia en los casos en los que el pago se hace a un tercero en lugar de al deportista (por ejemplo, cuando se paga al club con el que el deportista mantiene contrato laboral, o a su representante).

En relación a la atribución subjetiva, el MCOCDE no establece regla de imputación, de forma que esto queda en manos de la legislación nacional, respetando en este sentido la aplicación de normas internas de “levantamiento del velo”^{68 69}. (“*Look-through rules*”).

No obstante, es importante destacar, según recalca la doctrina que ha tratado este tema, que las rentas que se imputen al deportista mediante las normas anti-abuso internas deben en todo caso proceder de la actividad del deportista, es decir, sólo deben incluirse las rentas que cumplan el requisito objetivo de derivar de la actuación deportiva en el otro Estado, según vamos a comentar inmediatamente. A pesar de ser este el entendimiento que debiera prevalecer, en la práctica observamos que los tribunales españoles en varias

⁶⁷ Ver párrafo 9.1 de los Comentarios al art 17 MCOCDE.

⁶⁸ El párrafo 8 de los Comentarios al artículo 17 MCOCDE establece en la última frase que cuando la normativa de un Estado contratante entienda que la renta obtenida por entidades para las que el deportista presta servicios (cobrando un salario), sea atribuible directamente al deportista, el artículo 17 será aplicable.

⁶⁹ A pesar de ser claro en este sentido los comentarios, algunos autores mantienen que no es posible aplicar las normas internas de levantamiento del velo. Ver en este sentido la opinión de MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado)”. *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 15/2011 Editorial Aranzadi, Cizur Menor. 2011. Pág. 53-80.

ocasiones, mediante el uso de normas anti-abuso, han justificado incluir en el artículo 17 cualquier renta y no sólo la que deriva de la actuación de deportistas, siendo la STS diciembre 2012⁷⁰ la que mayores críticas ha despertado por parte de la doctrina⁷¹.

En definitiva, son tres los elementos subjetivos que deben cumplirse para aplicar el artículo 17:

- Que la persona sea considerada deportista
- Que la renta se atribuya de forma subjetiva al deportista.
- Que la renta se genere por la actividad deportiva.

b) Requisitos objetivos: rentas derivadas de la actuación deportiva en el Estado de la fuente.

Sobre los requisitos de carácter objetivo, tal y como se desprende del artículo 17 resulta necesario que la renta derive de la actuación llevada a cabo en el otro Estado contratante, es decir, el Estado de la fuente. Para determinar este concepto de forma precisa se requiere actuar en dos fases⁷²: determinar el Estado dónde se realiza la actuación, y segundo identificar la renta que se atribuye a la actuación desarrollada en ese Estado.

En relación al Estado donde se realiza la actuación, el principal problema radica en que no se contiene en el art 17, referencia alguna a qué debemos entender por Estado en el que se desarrolla la actividad.

No obstante esta carencia, debemos entender que resulta aplicable la regla contenida en el Párrafo 1 del Comentario al artículo 15⁷³. Conforme al mismo, el empleo es llevado a cabo donde el trabajador esté físicamente presente a la hora de realizar la tarea. La solución ofrecida que podemos calificar como razonable, tendrá consecuencias en los

⁷⁰ STS núm. 8946/2012, de 7 diciembre 2012 en Aranzadi, RJ 2012\11061

⁷¹ Merece la pena destacar la crítica que hace BAEZ MORENO a la STS de 7 diciembre 2012 en el caso U2. El TS entendió que una norma del Impuesto de Sociedades que decía que “las rentas derivadas de forma directa e indirecta de la actividad deportiva se consideran como producidas en España aunque se paguen a un tercero” era una regla antiabuso y por tanto se podían gravar conforme al artículo 17 todas las rentas originadas. Según BAEZ MORENO el planteamiento es incorrecto porque sólo podrían entrar dentro del artículo 17 aquellas rentas imputadas a los artistas que se correspondan con la actividad de los artistas como tal. “Contrate Splitting and Article 17 of the OECD Model: Is source Taxation of Artists and Sportmen a New Dummesteuer?” *Bulletin for International Taxation*. núm. 68, 2014. Esta misma opinión es compartida por una gran parte de la doctrina. RAVENTOS CALVO, S., “Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de imposición en la fuente de las rentas de artistas y deportistas. Interpretación errónea del alcance del artículo 17.2 del Modelo OCDE” *Revista de Contabilidad y tributación*. nº364. 2013. Centro de Estudios financieros. Págs. 103-114.

⁷² CODRDEWENER, A. Op. Cit. Pág. 107

⁷³ El párrafo 9.2 de los Comentarios al artículo 17 se remite de forma expresa a las ideas contenidas en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15, relativo a las reglas aplicables para las rentas del trabajo.

casos en que el resultado de la actuación se explota en un lugar diferente al que tiene lugar. Sólo este segundo tendría derecho a gravar conforme al art 17.

Una vez se ha determinado el Estado en el que se realiza la actuación, según se ha dicho, debemos determinar la renta atribuible a dicha actuación. Según afirman los Comentarios para que el Estado en el que se desarrolla la actividad pueda gravar la renta debe existir una conexión entre el pago y la actividad⁷⁴.

El principio establecido por los Comentarios es el de no aplicación del art 17 cuando no hay una conexión estrecha entre la renta y la actuación. En este sentido, se aclara que esta conexión existe cuando no pueda considerarse de forma razonable que dicho pago se hubiera producido en ausencia de la actuación. Establece por tanto una relación de causalidad.

Para determinadas rentas tal conexión es fácilmente perceptible; este es el caso por ejemplo del salario, dietas por la actuación, o incluso los premios en relación a un evento deportivo (independientemente de quien le paga el premio⁷⁵). Ahora bien, los pagos realizados con motivo de la cancelación del evento parecen escaparse del ámbito del art 17, ya que no se produce actuación alguna y así lo entienden los Comentarios⁷⁶.

En este mismo sentido, dos cuestiones que no han sido tratadas por los comentarios son los pagos por la firma de un contrato (prima fichaje), así como el pago por la indemnización en caso de ruptura de contrato. ¿Se puede afirmar que estas rentas tienen una conexión estrecha con la actividad deportiva, en el sentido apuntado anteriormente? En relación con la prima de fichaje, la relación entre el pago y la actuación del deportista parece algo más clara por cuanto que en ausencia de pago no se hubiera producido la actuación del deportista.

Más dificultades se plantean respecto de la indemnización por ruptura del contrato. Debido a que el pago provoca precisamente la no actividad deportiva posterior parece que se trata de un supuesto análogo al de la cancelación del evento, por ello parece que no entra dentro del ámbito del artículo 17.

⁷⁴ Párrafo 9, 2º frase de los Comentarios al art 17, versión de 2014

⁷⁵ El artículo 17 en caso de cumplirse los requisitos se aplica independientemente del pagador de las rentas. De esta forma el artículo cubre aquellos premios entregados en otro Estado, diferente al que ha tenido lugar la actuación. En estos exactos términos se expresa Párrafo 8.1 de los Comentarios al art 17, versión de 2014.

⁷⁶ El párrafo 9, 9º frase de los Comentarios al art 17, versión de 2014, afirma que en estos casos será aplicable el artículo 7 o 15, en lugar del artículo 17.

Por lo tanto, el elemento objetivo del artículo 17 impone que actuemos en dos fases:

- Primero determinar el Estado en el que se realiza físicamente la actuación deportiva.
- Segundo, comprobar que hay una conexión entre el pago y la actuación en el Estado, lo cual presenta numerosos problemas.

c) Reparto de las rentas

Una vez que se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos, puede surgir un problema cuando un mismo pago se efectúa en consideración de una actividad realizada en varios países (problemática del reparto horizontal), o cuando es en consideración de la actividad cubierta por el art. 17 y otras que no lo están, fundamentalmente en los casos de pago por derechos de imagen (reparto vertical)⁷⁷. En este punto se va comentar el primero, y el segundo lo debatiremos en el apartado V.

Este segundo problema en la práctica es muy frecuente, especialmente en Europa en competiciones a nivel europeo como la UEFA Champions League. En estos casos, determinar en qué grado puede gravar cada uno de los Estados de la fuente resulta crucial. Podemos decir que existen dos métodos fundamentales observados en la práctica⁷⁸.

- a) Método de los “partidos jugados”. De conformidad con este criterio, para calcular el porcentaje atribuible a cada país se multiplica la renta total por una fracción consistente en número de actuaciones (partidos) en el Estado de la fuente (numerador), y en el denominador el total de actuaciones⁷⁹. Este método se ha utilizado por la jurisprudencia internacional en numerosas ocasiones.
- b) Método de los “días laborales”. Este método, tiene en cuenta el número total de días en los que el deportista debe estar a disposición del empleador, o de los clientes, en función del contrato⁸⁰.

⁷⁷ CODRDEWENER, A. Op. Cit. Pág. 111

⁷⁸ El problema fundamental radica en que al no existir ninguno aceptado de forma unánime por todos los Estados en la práctica se observan una disparidad de criterios, de forma, que al no coincidir no se elimina la doble o triple tributación de las rentas, en la medida en que hay varios estados de fuente con derecho a gravar ese porcentaje de renta. ver en este sentido CODRDEWENER, A. Op. Cit. Pág. 113.

⁷⁹ Por ejemplo, el caso de un jugador de fútbol americano, (Tax Court of Canada, 5 Dec. 2003 G. *Kent Austin v. The Queen*, D.T.C. 281 (2004)), o para determinar los días de un ciclista.(BE: *Hof van beroep Gent*, 24 Feb. 2014, 2012/AR/2737, Fiscale Koerier 2014/06, 365).

⁸⁰ En este caso podemos citar casos como el del Tribunal apelación de EEUU. que entendió que había que incluir, no solo los días jugados, sino también los días de entrenamiento y descanso, pero no en los que se paraba la competición (US: United States Tax Court, 31 May 1984, 4239-75, *Peter Stenkowski v. Commissioner of Internal Revenue*, 82 T.C. 854 (1984)

El problema del reparto de las rentas surge cuando las administraciones o tribunales de los Estados utilizan diferentes métodos para distribuir las rentas. En la medida en que no haya divergencias en el reparto, las rentas que obtengan los deportistas van a ser sometidas a tributación en dos jurisdicciones.

Párrafo segundo del artículo 17

El párrafo segundo del artículo 17 trata de aquellos casos en los que la renta se paga a una tercera persona y no al deportista. De conformidad con este párrafo las rentas generadas por la actuación deportiva, satisfechas a un tercero pueden ser gravadas en el Estado en que se realicen las actividades deportivas cuando se den los demás requisitos del artículo 17. Este párrafo, por tanto, viene a solucionar el problema ya mencionado, de la atribución subjetiva de las rentas generadas por los deportistas.

El motivo de la introducción de este segundo apartado se puede encontrar en el hecho de que no todos los Estados cuentan con normativa que permite tal atribución al deportista. Tal y como señala Juárez Veciana⁸¹ este párrafo no es sino un refuerzo para prevenir la elusión fiscal en aquellos países con normas internas que no contemplan dicho régimen. A pesar de no seguir la misma literalidad, uno y otro precepto deben ser entendidos en este mismo sentido, sin que las diferencias semánticas lo desvirtúen⁸². Ahora bien, esta opinión no es unánime en la doctrina y ciertos autores entienden que sin la habilitación del 17.2 no se podrían gravar las rentas que se satisfagan a un tercero⁸³.

3. Recapitulación

Según se ha explicado en este punto IV, en el supuesto de que un deportista no residente en territorio español obtenga rentas en España deberemos atender en primer lugar al IRNR, para ver si España sujeta a gravamen dichas rentas; y en segundo lugar, al CDI que pudiera existir.

De acuerdo con el IRNR las rentas se entienden producidas en España cuando la actividad deportiva se desarrolle en territorio español. En estos casos habrá que calcular las rentas de conformidad con este impuesto (en caso de que no exista CDI aplicable). Es

⁸¹ JUAREZ VECIANA, Op. Cit. Pág. 157.

⁸² Ver en este sentido la SAN de 28 de enero de 2010 antes mencionada, que dio lugar a la criticada sentencia del TS. Conforme a la AN el artículo 17.2 sólo refuerza la posibilidad de transparentar la entidad “cuando un Estado no tiene la habilitación mencionada en su legislación interna”. Según afirma la Audiencia, España sí dispone de esta habilitación en la norma interna, de forma que no resulta necesario acudir al artículo 17.2 (en el caso en concreto el CDI Hispano-Holandés no contemplaba el segundo apartado del artículo 17).

⁸³ Ver la opinión de MARTÍN IMÉNEZ, A.J. Op. Cit., págs. 53-80.

importante destacar que aquellos que determinen su deuda tributaria mediante las reglas del IRNR los rendimientos que se obtengan no podrán deducir determinados gastos que sí se contemplan en el IRPF, este es el caso de los deportistas que aún se benefician de la “ley Beckham” (“impatriados”).

En relación con los CDI, en aquellos que siguen el Modelo de la OCDE el artículo trascendente para los deportistas es el 17, conforme al cual la renta de los deportistas se puede gravar en el Estado de la actuación. Para aplicar este artículo se requieren unos elementos objetivos y subjetivos.

En relación con el elemento subjetivo el problema fundamental surge en los casos en los que interviene algún tercero que es quien recibe los pagos, en lugar del deportista. El debate en este sentido gira en torno a si, ante la ausencia del párrafo segundo, se puede aplicar el artículo 17.1 a estos supuestos; y en caso afirmativo (o aplicando el párrafo 2) determinar qué rentas se deben imputar al deportista. Desde mi punto de vista los comentarios son bastante claros al permitir utilizar las normas anti-abuso internas, de forma que sí se podrá imputar una renta pagada a un tercero en ausencia del 17.2. Ahora bien, esto no puede servir de justificación para que todas las rentas se imputen al deportista, parece lógico que las rentas imputadas en todo caso deben tener relación con la actividad deportiva. No obstante, es importante recordar, que no es este el entendimiento del TS, que en diversos pronunciamientos se ha pronunciado en el sentido de incluir todas las rentas generadas en el Estado de la fuente, y no sólo aquellas que derivan de la actividad deportiva.

En relación con los requisitos objetivos debemos analizar el Estado de la fuente y comprobar si los rendimientos guardan una estrecha relación con la actividad en dicho Estado, lo cual no está exento de problemas en numerosos casos. Especialmente problemático resultan los pagos por la ruptura del contrato porque precisamente no existe actuación alguna, así como la prima de fichaje.

Un problema añadido en la aplicación del artículo 17 consiste en la distribución de las rentas entre los diferentes Estados en los que ha desarrollado el deportista su actividad deportiva. En la medida en que no hay un criterio único para calcular la proporción de renta que puede gravar cada Estado, podría producirse una doble imposición sobre dichas rentas.

V. FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

Según se ha apuntado antes una de las cuestiones más conflictivas en el contexto de la fiscalidad de los deportistas consiste en el tratamiento tributario de las rentas derivadas de los derechos de imagen. Debido a que los deportistas son en muchos casos estrellas mediáticas que generan rentas por los derechos de imagen, en la medida de lo posible han tratado de aprovechar al máximo estos rendimientos, lo que ha llevado a conflictos con la Administración. Para explicar este punto en primer lugar se hace una definición del derecho de imagen; en segundo lugar, se pasa a analizar las reglas del IRPF y del CDI, con especial atención al régimen de imputación de rentas del IRPF por ser una medida destinada precisamente a lidiar con el problema de las rentas de los derechos de imagen.

1. Concepto, naturaleza y carácter del derecho de imagen

Podemos decir, en una primera aproximación, que el derecho a la propia imagen se configura como un derecho fundamental contenido en el art 18 CE, y desarrollado por la LO 1/1982 de 5 de mayo, de Protección del Derecho al Honor, Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen.

A la hora de aportar una definición jurídica de la imagen debemos hacer ver que en la LO 1/1982 no se contiene definición alguna. A pesar de esta circunstancia, a partir de dicha ley orgánica se puede delimitar el contenido del mismo, haciendo una distinción entre intromisiones legítimas e ilegítimas. Así por un lado, las intromisiones ilegítimas permiten delimitarlo desde una perspectiva positiva, esto es el derecho del titular a captar, reproducir o publicar la propia imagen, así como el consentir expresamente a un tercero dichas acciones; y desde una perspectiva negativa se configura como derecho a impedir que otros realicen las citadas intromisiones ilegítimas.

En este sentido, podemos destacar algunas definiciones dadas por la doctrina. Estrada Alonso lo define como la facultad que el ordenamiento jurídico concede a la persona para decidir, cuándo, dónde, por quién y de qué forma pueden ser captados, reproducidos o publicados sus rasgos físicos reconocibles”.⁸⁴ Especialmente destacable también es la aportación de Gitrama González que considera que tal derecho “aparece más bien ante

⁸⁴ ESTRADA ALONSO, EDUARDO: “El derecho a la imagen en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo” *Revista de Actualidad Civil*. Wolters Kluwer. Madrid. Semana 18-24 de junio de 1990, num.25, pág. 348.

posibilidad de in consentida publicidad o difusión de fotografía del titular del derecho”⁸⁵. Como se ve, lo determinante para el autor es la tutela externa.

De otro lado, encontramos también definiciones dadas por la jurisprudencia. Así el TS en 1987 lo definió por primera vez tras la entrada en vigor de la CE, señalando que la “imagen es la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción, y en sentido jurídico, habrá que entender que es la facultad exclusiva del interesado a difundir o publicar su propia imagen, y por ende su derecho a evitar su reproducción, en cuanto que se trata de un derecho de la personalidad”⁸⁶.

En relación a los caracteres del derecho, como derecho fundamental que es y conforme lo remarca el art 1.3 LO 1/1982 el derecho a la propia imagen es un derecho absoluto, inalienable, irrenunciable e imprescriptible. Ahora bien, estas notas características deben entenderse abstractamente, de tal forma que no puede impedirse que el titular del mismo se desprenda de determinadas facultades integrantes de tal derecho.⁸⁷

Tal autorización para ceder las facultades, además, deberá concederse mediante consentimiento expreso que, precisamente por la naturaleza de derecho fundamental del mismo y como se deduce del art 2.3 de la Ley, será revocable en cualquier momento, si bien con la correspondiente indemnización. Esta quiebra del régimen general de los contratos se justifica, según la Exposición de Motivos de la LO 1/1982 por la particular índole de estos derechos. Sin la posibilidad de renunciar, la posibilidad de autorizar uso de facultades no casaría bien con la caracterización como derecho fundamental.

Finalmente, destacar que se trata de un derecho personal, es decir, de carácter individual predicable, por ello, solo de cada persona física. No es posible hablar de derecho colectivo a la imagen⁸⁸.

Según hemos dicho el derecho de imagen tiene una vertiente positiva y otra negativa. El aspecto negativo del derecho se infiere del artículo 7.5 y 7.6 de LO 1/1982, cuando desarrolla las intromisiones ilegítimas. Por su parte, el aspecto positivo, que a efectos de

⁸⁵ GITRAMA GONZÁLEZ, MANUEL: “Imagen (derecho a la propia)” en Nueva Enciclopedia Seix. Barcelona, Editorial Francisco Seix, 1962, Tomo XI, pág. 302.

⁸⁶ STS de 11 de abril de 1987 (Aranzadi, RJ 1987/2703).

⁸⁷ RALEA SARABIA “Régimen Jurídico-Tributario de las retribuciones...”. Op. Citada págs. 200 y ss.

⁸⁸ En este sentido se pronuncia el TC cuando considera en la Sentencia núm. 231/1998, de 2 de diciembre de 1998 que “los derechos del artículo 18 CE aparecen como derechos fundamentales estrictamente vinculados a la propia personalidad, derivados sin duda de la dignidad de la persona que reconoce el artículo 10 CE”.

este trabajo es lo que adquiere una mayor relevancia, queda plasmado por el artículo 2. De este modo, son tres los factores que permiten a un tercero utilizar la imagen de otro, sin que sea intromisión ilegítima: las leyes, usos sociales y el posible consentimiento.

Centrándonos en el consentimiento, la presencia del mismo convierte en legítima una actuación que de otro modo sería contraria a derecho. De aquí surge la posibilidad de comerciar con el derecho. Esto viene además amparado por la libertad contractual del 1255 CC, así como, dentro de este ámbito deportivo, por el art 7.3 RD 1006/1985.

Esta explotación comercial mediante el consentimiento del titular puede realizarse mediante cualquier negocio jurídico válido en Derecho para tal fin. Pero es importante recordar que la titularidad de la imagen no se transmite, lo único que se transmite es el aspecto positivo del derecho de imagen, es decir, explotarla económicamente, pero respetando unos límites impuestos por el aspecto moral del derecho⁸⁹.

1.1 Cesión de la imagen en el contexto de una relación laboral

Una cuestión compleja es la posible cesión de los derechos de imagen, y su correspondiente retribución en el contexto de una relación laboral, en particular si mediante el contrato laboral se han transmitido los derechos de imagen o no.

Según entiende el Tribunal Constitucional⁹⁰, dado que la prestación del servicio a realizar con motivo del contrato laboral es de carácter personalísimo⁹¹, es consecuencia lógica que tal prestación implique la captación de la imagen del trabajador en el momento del desarrollo del mismo. Dicho con otras palabras, la cesión del derecho de imagen se encuentra implícita en el contrato de trabajo en relación con el desarrollo de su actividad.

El problema, para el ámbito deportivo, es que las actividades de cara al público se manifiestan con una mayor intensidad, llegando al extremo de que la actividad laboral

⁸⁹ Una cuestión debatida es la posible calificación como derechos autónomos de los aspectos positivos y negativos, suponiendo que es cierto al hablar de explotación comercial de la imagen no se podría entender esta como una manifestación de la personalidad, sino que se relacionaría con un derecho de propiedad. Hay sector doctrinal que defiende tal consideración. Pero otra parte de la doctrina entiende que es un derecho único. En esta línea por ejemplo AZURMENDI ADARRAGA, A.: “La imagen es, ante todo, una manifestación esencial de la personalidad, y el hecho de que se explote comercialmente, no anula su carácter personal. Las consecuencias de un planteamiento dualista: cosificación de persona humana, exclusiva consideración de imagen como objeto de comercio”. *El derecho a la propia imagen: su identidad y aproximación al derecho a la información*. Madrid, Civitas. 1997. Págs. 20 y ss.

⁹⁰ STC núm. 99/1994, de 11 de abril de 1994. Fundamento Jurídico 7: “es claro que existen actividades que tren consigo, con una relación de conexión necesaria, una restricción en el derecho a la imagen de quien deba realizarlas, por la propia naturaleza de estas, como lo son todas las actividades en contacto con el público”.

⁹¹ En el ámbito deportivo art 7 RD 1006/85 que exige al deportista que realice la actividad aplicando la diligencia específica que corresponda a sus personales condiciones físicas y técnicas.

carecería de sentido si no fuera orientada a la exhibición ante el público⁹², siendo además que los ingresos no derivan sólo de los espectadores de un partido, sino también de muy diferentes prácticas comerciales derivadas de su imagen como deportista. Deslindar en estos casos, cuándo estamos ante una cesión implícita en el contrato de trabajo y cuando es ajeno a su actividad laboral resulta tarea difícil.

En esta misma línea podemos mencionar la STSJ de Asturias de 26 de noviembre de 1998. Según esta, la firma de un contrato de cesión de derechos de imagen, después del contrato laboral, con un tercero titular de los mismos no es impedimento para calificarlos como salario. El Club ya había adquirido implícitamente tales derechos, sin que la forma de articular su retribución desnaturalice la naturaleza salarial del mismo. Esta interpretación fue llevada más allá por el TEAC⁹³ al afirmar que resulta imposible disociar un contrato de cesión de derechos autónomo del contrato laboral, de tal manera que se incluiría todo como salario. Ciertamente se trata de una interpretación desmesurada (y actualmente superada), ya que parece claro que no puede entenderse que todos los aspectos del derecho de imagen se cedan de forma implícita con el contrato.

Como normativa aplicable a este respecto podemos destacar el artículo 7 del RD 1006/85, incluido en el apartado de los “Derechos y Obligaciones de las partes”. Conforme a este, para la participación en beneficios derivados de explotación comercial de imagen se estará al convenio o al pacto individual⁹⁴. A modo de ejemplo podemos citar lo contemplado por el Convenio Colectivo del Fútbol cuyo art. 20 determina que “los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: (...) y Derechos de Explotación de Imagen en su caso”. Adicionalmente el art. 28 expresa que cuando el “Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen (...) la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con

⁹² Algún autor afirma que un futbolista no se somete a la disciplina por hacer triunfar a su club en las competiciones, considerado como objetivo aislado, sino porque “dichos partidos constituyen el espectáculo público capaz de generar ingresos que busca el empleador. Sin espectáculo público no hay ingresos empresariales y sin éstos no sería posible la contratación laboral”. RALEA SARABIA “Régimen Jurídico-Tributario de las retribuciones...”. Op. Cit., pág. 205

⁹³ Resolución del TEAC de 17 noviembre de 1999 (Aranzadi, JT 1999\1915). De acuerdo a esta el TEAC entiende que no puede haber un contrato de cesión de imagen independiente al laboral.

⁹⁴ Se establece adicionalmente una excepción para caso de contratación por empresas o firmas comerciales del art 1.3 del mismo RD. Sala Franco considera que, dicha excepción, se trata de una presunción sobre la cesión del derecho de imagen mediante contrato a dichas empresas. SALA FRANCO, TOMÁS. “La nueva regulación laboral de los deportistas profesionales”. *Actualidad laboral*. Madrid, 1985, Tomo II, pág. 1045

finés económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20”⁹⁵.

En definitiva, en relación con el derecho a la propia imagen, debemos quedarnos con la idea de que este derecho es susceptible de explotación por parte de su titular y por tanto puede generar rentas. En el caso de que exista un contrato laboral debemos analizar si la retribución obedece a los derechos de imagen cedidos mediante dicho contrato, o por el contrario es una retribución ajena al mismo.

2. La problemática de los derechos de imagen en el ordenamiento tributario

De forma previa a explicar las reglas aplicables a los rendimientos generados por la cesión de derechos de imagen vamos a hacer una breve referencia al origen de la problemática en el ordenamiento tributario. En este sentido, a partir de los años 80 surgió una polémica en torno a la tributación de los derechos de imagen de los deportistas, en especial de los futbolistas profesionales. Dada la repercusión de los medios de comunicación, los deportistas comenzaron a explotar el derecho a su imagen. Estos contribuyentes solían firmar dos contratos con el club, uno de naturaleza laboral que retribuía los servicios prestados, y otro de cesión de los derechos de imagen, que autorizaba a la entidad deportiva a la explotación o utilización publicitaria de su imagen. Para las rentas derivadas de la explotación de la imagen de este contribuyente el Derecho tributario no parecía ofrecer una respuesta clara.

Este problema inicial se agravó por el hecho de que se había generalizado la práctica mediante la cual los deportistas desviaban rentas obtenidas por la cesión a sociedades, normalmente no residentes en territorio español. En estos momentos, la norma tributaria no contenía previsión específica, y en un primer momento la Administración se inclinó por considerarlas como rentas del trabajo⁹⁶, argumentando que se había producido una simulación, lo cual fue avalado por parte de la jurisprudencia⁹⁷ y de la doctrina⁹⁸. Los indicios que se tenían en cuenta para apreciar la simulación eran, entre otros, que el Club participara en el capital de la sociedad interpuesta, que dicha sociedad no explotaba de

⁹⁵ En línea similar se pronuncia el Convenio de jugadores de Balonmano. Algo más claro resulta el Convenio de jugadores de Baloncesto “Las retribuciones abonadas por los clubes o SADS a los jugadores, (...), en su caso, por la cesión expresa de la explotación de sus derechos de imagen, tendrán a todos los efectos la consideración legal de salario”.

⁹⁶ Ver en este sentido Resoluciones del TEAC de 17 noviembre de 1999 (Aranzadi, JT 1999\1915) o de 21 julio de 2000.

⁹⁷ Sentencia Audiencia Nacional de 13 de junio de 2002 o de 20 octubre de 2005

⁹⁸ PLAZA DE DIOEGO, M. A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 190-196.

manera efectiva la imagen, y que el deportista en la celebración de los contratos participaba en todo momento.

En estos años se han ido desarrollando varias normas al respecto hasta llegar a situación actual⁹⁹. Al estudiar las reglas aplicables vamos a diferenciar por un lado, las normas generales del IRPF, que como se puede observar, están pensadas para cuando el deportista obtenga él mismo las rentas de la explotación, y por otro lado, el régimen de imputación de rentas como mecanismo para resolver el problema de la cesión de los derechos a sociedades interpuestas.

3. Reglas de calificación contenidas en la LIRPF

Actualmente el régimen tributario de los derechos de imagen se contempla de forma expresa en el artículo 25.4 LIRPF sobre rendimientos de capital mobiliario. Ahora bien, según vamos a ver, que sólo se regulen en dichos artículos no resulta óbice para entender que puede generar cualquier otro tipo de rendimiento. En este sentido, la renta derivada de los derechos de imagen es susceptible de tributar como rendimiento del trabajo, de actividades económicas, de capital mobiliario o como imputación de renta.

3.1. Rendimientos de capital mobiliario generados por la cesión del derecho de imagen

De conformidad con el artículo 25.4 son rendimientos de capital mobiliario los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que tal cesión tenga lugar dentro del ámbito de una actividad económica.

Según se ha comentado anteriormente, la mención expresa que se contiene en el artículo 25.4 provocó que se discutiese por parte de la doctrina si dicho precepto imponía la calificación de rentas derivadas de cesión de derecho de imagen como rendimiento de capital mobiliario en todo caso (salvo que fueran rendimiento de actividades económicas)¹⁰⁰. Estas dudas iniciales fueron solventadas. Según afirma Falcón Y Tella, el 25.4.d) de la LIRPF es una norma meramente declaratoria, que se limita a admitir la

⁹⁹ Sobre la evolución de la tributación de cesión de derecho de imagen ver CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 233-236; FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 9, 1998, págs. 5-7. LASARTE ÁLVAREZ, J., op. Citada. Págs. 207 y ss.

¹⁰⁰ Ver en este sentido, PLAZA DE DIEGO, M. A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen...”, op. cit., págs. 161-162.

posibilidad de que la cesión genere tal rendimiento, de tal modo que lo determinante será determinar el tipo de actividad del cedente así como la naturaleza jurídica del contrato de cesión¹⁰¹

Ahora bien, según se desprende del propio artículo debe provenir, ya sea de forma directa o indirecta, de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y que no se encuentren afectos a actividades económicas. Es decir, la cesión no debe producirse en el desarrollo de una actividad económica.

Según vamos a ver, resultan especialmente problemáticos los casos en los que el deportista mantiene una relación laboral y cede a la entidad con la que tiene dicha relación los derechos de imagen, porque la contraprestación por los derechos de imagen puede quedar confundida con la retribución salarial.

3.2. Rendimientos de actividades económicas generados por la cesión del derecho de imagen

La posibilidad de que los rendimientos derivados de la cesión o explotación de los derechos de imagen sean rendimientos de actividades económicas se contempla de forma implícita en el artículo 25.4 LIRPF, según se ha comentado antes, cuando establece que prevalece la calificación de rendimiento de actividad económica sobre rendimiento de capital mobiliario¹⁰².

Para considerar que estamos ante rendimientos de actividades económicas, según entiende un sector doctrinal, es exigible que se realice una cierta actividad por parte del sujeto, de forma que efectivamente se produzca una ordenación de recursos materiales o humanos. La ordenación de los recursos materiales o humanos conlleva la calificación de rendimiento de actividades económicas, incluso en los supuestos en que el deportista mantiene una relación laboral con un club.

Este es el entendimiento del TEAC¹⁰³ que argumenta, respecto rendimientos derivados de contratos en los que se cede la imagen y se obliga a prestar determinados servicios publicitarios, que no estamos ante una simple cesión del derecho, sino una actividad más compleja que llega a constituir una verdadera actividad profesional.

¹⁰¹ FALCÓN Y TELLA, R., Op. Cit. Pág. 8.

¹⁰² RAMIREZ GOMEZ, S. Op. Citada Pág. 11

¹⁰³ Resolución de 12 de febrero de 2009 (Aranzadi, JT 2009\580).

De la misma opinión es Ramírez Gómez, quien afirma que es erróneo restringir a los deportistas que desarrollan la práctica deportiva por cuenta propia la posibilidad de obtener rendimientos de actividades económicas, pues la normativa no condiciona la calificación de las rentas al régimen bajo el que se desarrolla la actividad¹⁰⁴.

3.3. *Rendimientos del trabajo generados por la cesión del derecho de imagen.*

En una primera aproximación, podemos afirmar que si el deportista percibe estas rentas derivadas de sus derechos de imagen a través de la entidad para la que trabaja (club o entidad deportiva) parece que nos encontraríamos ante un rendimiento del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley del IRPF, en relación con el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985. Esta normativa de régimen laboral prevé que sea retribución del trabajo la participación en los beneficios derivados de la explotación comercial de sus derechos de imagen, según se establezca en el convenio colectivo o pacto individual.

A raíz de la normativa anteriormente transcrita, según ya hemos comentado en un principio la Administración tributaria adoptó la posición de que no era separable la cesión del derecho de imagen respecto del contrato laboral, de forma que todo formaba parte de la remuneración. Esta interpretación inicial ha sido sin embargo modificada por los tribunales según se analiza a continuación.

Sin embargo, actualmente la doctrina sostiene la posibilidad de que las rentas que obtengan los deportistas por la cesión de sus derechos de imagen se califiquen como rendimientos del trabajo o en su caso rendimientos de capital. Para llegar a tal calificación habrá que determinar si la cesión se produce en el ámbito de la actividad laboral¹⁰⁵.

En este sentido, Pedreira Menéndez afirma que el contrato laboral entre el deportista y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero no fuera de las mismas, esto es, no se autoriza a que se vendan camisetas, fotos, poster, etc. con la imagen¹⁰⁶.

Por su parte Relea Sarabia¹⁰⁷, en línea similar propone las siguientes reglas para delimitar los supuestos en los que se generan rentas del trabajo:

¹⁰⁴ RAMIREZ GOMEZ, S. Op. Citada. Pág. 12

¹⁰⁵ CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., op. cit., pág. 236; CORDERO SAAVEDRA, L., op. cit., pág. 251. FALCÓN Y TELLÁ, R., *Medidas Fiscales para 1997*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pág. 79.

¹⁰⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2001, pág. 2461.

¹⁰⁷ RELEA SARABIA, A., op. citada, págs. 275- 276.

a) los casos en que la utilización del derecho es consecuencia ineludible de la práctica deportiva, no se precisa autorización ya que la cesión va implícita en el contrato laboral, el hecho de que se celebre un contrato separado no es óbice para tal conclusión. Este sería el caso de la imagen expuesta en el estadio, cuando juega o entrena, incluyendo retransmisión por la televisión.

b) Tampoco se requiere de autorización en los supuestos en que, por su estrecha relación y al amparo de art 7 RD 1006/85, se extienda el contrato de trabajo mediando pacto. Se trataría de la utilización de la imagen en relación con la vestimenta en partidos o entrenamientos donde se imprime una marca, comparecencia en rueda de prensa, o aquellos actos públicos en los que el decorado constituya una forma más de “*esponsorización*” del equipo. Estos usos, donde se dan las notas vistas anteriormente, deben entenderse derivados del trabajo personal.

c) La cesión del derecho de uso para comercializar todo tipo de prendas u otros productos con el nombre o imagen física (independientemente de que sean productos deportivos o extradeportivos), donde no se pacta trabajo alguno por parte del deportista, debe entenderse ajeno a la prestación de servicios del deportista. Por tanto, debería ser considerado como rendimiento capital mobiliario.

d) En los supuestos en los que existe participación del deportista, es decir, realización de algún trabajo que va más allá de la mera cesión generará rendimientos de actividad económica, ya que el concepto de actividad empresarial se aplica de forma preferente al de rendimiento de capital. Este sería el caso de los anuncios comerciales grabados por el deportista, que no se limitan a ceder la imagen.

La idea que estamos apuntando puede expresarse mediante la terminología que empleada por Ramírez Gómez, quien distingue entre los derechos de imagen colectivos y los derechos de imagen individuales¹⁰⁸.

Los llamados derechos colectivos son los derechos que están íntimamente unidos a la relación laboral y que por tanto no pueden ser objeto de cesión a terceros. Se incluirían en este concepto, entre otros, el uso por parte del club dentro de su actividad deportiva y promocional (actos como ruedas de prensa, presentaciones públicas intervenciones, *spots*

¹⁰⁸ RAMIREZ GOMEZ, S. Op. Citada. Pág. 14. Esta distinción se encuentra además contemplada de forma expresa en el Convenio colectivo de trabajo entre a Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales.

publicitarios del club y similares). Estos derechos generan necesariamente rendimientos del trabajo.

Los derechos individuales, por su parte, son aquellos respecto de los cuales el titular puede disponer en el modo que le convenga pues el contrato laboral no se extiende a éstos derechos. Se definen por exclusión de los derechos colectivos¹⁰⁹, de forma que son todos aquellos no íntimamente relacionados con la actividad laboral. La cesión de estos derechos puede generar rendimiento de capital mobiliario o de actividades económicas, según lo expuesto anteriormente.

En definitiva, a la vista de lo comentado, entendemos que los rendimientos derivados de la cesión y explotación de la imagen son susceptibles de incluirse dentro de las tres categorías comentadas. Para determinar ante qué tipo de rendimiento nos encontramos debemos atender a lo siguiente:

- Primero, si se está produciendo una verdadera actividad económica por parte del deportista debería incluirse como rendimiento de actividad económica, independientemente de que medie un contrato laboral con el pagador.
- Segundo, en caso de existir vinculación laboral, si se acuerda la mera cesión se deberá precisar qué genera la percepción de las rentas de forma que, si los aspectos del derecho de imagen que motivaron el pago no guardan relación con el vínculo laboral, serán rendimiento de capital; en caso contrario rendimiento del trabajo.
- Finalmente, en el supuesto de que no haya vinculación laboral y no realice actividad económica, es decir, se limite a la cesión del derecho no habrá mayores problemas en calificarlo como rendimiento de capital.

4. Régimen de imputación de rentas como instrumento para combatir la interposición de sociedades.

Antes de entrar a analizar las reglas contenidas en el artículo 92 resulta necesario que nos planteemos cuál es el motivo que justifica la introducción de este régimen especial para la cesión de los derechos de imagen.

La razón fundamental de la introducción de este régimen fue que legislador intentó poner fin a la práctica frecuente que consistía en que el deportista cedía a una sociedad

¹⁰⁹ Ver STS de 10 de julio de 2008, aunque no emplea expresamente este término, sí hace referencia a la posibilidad de que todos aquellos derechos de imagen que no se ceden de forma implícita al club mediante el contrato laboral sean cedidos posteriormente, generando en su caso rendimiento de capital mobiliario.

interpuesta los derechos de imagen y posteriormente esta sociedad los transmitía a una sociedad tercera (con la que frecuentemente el deportista mantenía una relación laboral) para que sea la última quien verdaderamente explote dichos derechos.

Mediante el uso de esta práctica, en la que intervienen tres partes, el deportista conseguía trasladar unos ingresos a la sociedad interpuesta, que en caso de haber sido percibidos directamente por el deportista quedarían incluidos en su base imponible del IRPF y gravados a tipos progresivos.

Estas circunstancias parecían indicar que los cesionarios son meros sujetos interpuestos cuyo único fin consistía en deslocalizar este tipo de rentas. El problema es, tal y como afirma parte de la doctrina¹¹⁰, que la calificación como salario de las cantidades abonadas por los clubes por la utilización de derechos de imagen no procede cuando el deportista haya cedido sus derechos a un tercero. Conforme a Del Rio la *vis atractiva* del contrato laboral no puede extenderse para estos últimos casos¹¹¹. Por tal razonamiento, la administración sólo podía imputar las rentas al deportista si se demostraba que existía simulación, lo que no resulta sencillo en muchas ocasiones.

4.1 Requisitos para la aplicación

Una vez que hemos planteado el supuesto de hecho en el que sería aplicable el régimen especial de imputación de rentas, vamos a analizar cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 92 de la Ley del IRPF para que pueda darse su aplicación:

1) El deportista, titular del derecho de imagen y residente en España, tiene que ceder el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, independientemente de que ésta persona o entidad sea residente o no residente.

Este requisito requiere que se hagan varias puntualizaciones. En primer lugar, en relación con el requisito de la residencia en España del deportista, basta con que sea efectivo en el momento en el que se procede a la imputación de esas rentas, de forma que

¹¹⁰CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; FALCÓN Y TELLA, R.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C. Y PÉREZ ROYO, F.: «El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas», publicado en la Rev. Impuestos, núm. 12, 1996, págs. 33 y sigs.

¹¹¹ GONZÁLEZ DEL RIO llega a la misma conclusión, pero con base en otro argumento. Para él, en supuestos en los que el deportista cede derechos de imagen para tener un favorable tratamiento fiscal, tal decisión puede acarrearle efectos perjudiciales al ser éste que no se incluyen como salario tales rendimientos a efectos de la reclamación de eventuales prestaciones a la Seguridad Social. GONZÁLEZ DEL RÍO, JOSE MARÍA “Derecho de Imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente”. *Revista Doctrinal Aranzadi Social* num. 4/2012, págs. 63-67.

la cesión del derecho perfectamente podría haberse producido antes de que el deportista estuviese residiendo en territorio español.

En segundo lugar, según se ha apuntado, resulta irrelevante que la persona o entidad cesionaria sea o no residente en España.

En tercer lugar, para que se aplique el régimen de imputación de rentas no exige que el deportista titular de la imagen tenga participación directa o indirecta en la sociedad interpuesta. A estos efectos, la circunstancia de que no sean partes relacionadas resulta irrelevante.

El problema de la ausencia de dicho requisito se pone fácilmente de manifiesto; este régimen se aplicará incluso en los casos de sociedades que no guardan relación con el deportista, pero que sí realizan actividades de forma efectiva¹¹².

2) El deportista tiene que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral a otra persona o entidad, ya sea esta segunda persona o entidad residente o no residente en territorio español.

Conforme a este requisito, a todos aquellos deportistas que desempeñen su actividad profesional por cuenta propia no les sería de aplicación el régimen especial de imputación de rentas, limitación que afectaría a la mayoría de deportes de carácter individual como el golf, el tenis o el ciclismo.

3) La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona o entidad primera cesionaria.

Ahora bien, conviene precisar que la entidad con la que se mantiene vínculo laboral puede haber obtenido el derecho a utilizar la imagen de cualquier entidad, esto quiere decir que se admite la posibilidad de que se produzca una cadena de cesiones¹¹³. Lo relevante es que finalmente se adquiera la cesión del derecho.

¹¹² Esto ha sido criticado por parte de la doctrina. Así RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F. expresa que la “norma nada dice en relación con la necesidad de que la persona física cedente del derecho a la imagen deba ser socio o disponer directa o indirectamente del control o participación en las decisiones de la entidad cesionaria inicial de este derecho. Parece que el legislador asume tal circunstancia. Ello implica que la ausencia de coberturas en relación con esta circunstancia constituya un serio problema en situaciones en las que efectivamente subyace una relación mercantil autónoma en la explotación de los derechos de imagen” RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., op. Cit., págs. 659.

¹¹³ RELEA SARABIA, A., Op. Cit., págs. 363.

4) El último requisito del artículo 92 de la Ley del IRPF exige que los rendimientos del trabajo que el deportista titular de la imagen obtiene en el periodo impositivo tienen que ser inferiores al 85 por 100 de la suma de estos rendimientos del trabajo y el importe total satisfecho por la entidad cesionaria, en concepto de cesión de derechos de imagen, con la que el deportista mantiene una relación laboral.

De tal forma, que si se supera dicho límite se procederá a la imputación y no solo por el exceso, pero en el caso de que no se supere ninguna renta se imputa. La ley, al admitir este porcentaje, está fijando un margen de tolerancia, lo que ha sido criticado por numerosos autores¹¹⁴.

Desde un punto de vista práctico, en una primera aproximación parecería lógico que este régimen no fuera de aplicación, porque las partes decidirán fijar la retribución por los derechos de imagen justo en el límite del 15%, con el fin de que se aplique el régimen. Sin embargo, la realidad ha puesto de manifiesto el surgimiento de una nueva práctica, ideada con el ánimo de eludir la aplicación del régimen de imputación, consistente en utilizar medios de comunicación afines al club o patrocinadores como instrumentos para canalizar el pago al deportista por derechos de imagen.

En estos nuevos supuestos, de forma similar a la jurisprudencia previa a la introducción del régimen de imputación de rentas, habrá que analizar si realmente estamos ante un supuesto donde existe simulación o no. Nos podremos encontrar con supuestos de simulación, donde verdaderamente existan dos retribuciones diferenciadas (la del medio de comunicación al club y la del club al deportista), pero se hagan figurar como una sola (del medio de comunicación al deportista), con el fin de evitar que los pagos que le hace el club al deportista superen el límite del 15 por 100¹¹⁵. No obstante demostrar en la práctica que existían verdaderamente dos retribuciones presenta numerosas dificultades.

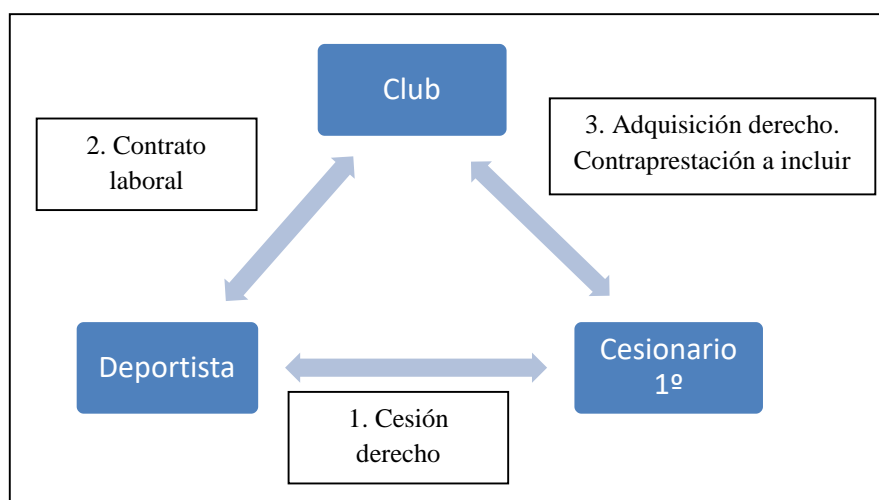
4.2 Cálculo de la renta a imputar y período impositivo

¹¹⁴ Ver en este sentido CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A., Op. cit., pág. 245, quienes además de lo dicho critican que se aplique a todos los contribuyentes por igual sin distinguir.

¹¹⁵ Podemos destacar la resolución del TEAC de 5 noviembre de 2013, en la que del análisis de los contratos aportados por las partes se llega a la conclusión de que la cadena TVC actuó a modo de simple instrumento del F.C. Barcelona para canalizar rentas y dar cumplimiento formal a la regla 85-15. Por ello se acumulan dichos pagos para el cálculo de la citada regla. Igual pronunciamiento se encuentra en la resolución del TEAC de 5 de septiembre de 2013.

En el artículo 92.3 de la Ley del IRPF se establece que el deportista deberá incluir en su base imponible general las cantidades que la persona o entidad, con la que mantiene la relación laboral, haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales, o que deba satisfacer en el futuro, como contraprestación de la cesión del derecho de explotación o de la utilización de la imagen del deportista por la persona o entidad, residente o no, a quien se hayan cedido los derechos de imagen.

Según se puede observar en el cuadro, la cuantía a incluir se corresponde con el pago que hace el club a la cesionaria, que ostentaba en ese momento el derecho.



De acuerdo a lo dispuesto en el artículo, no se incluirán otro tipo de retribuciones que el deportista pueda percibir provenientes de otras personas o entidades con las que no le vincula una relación laboral, por ejemplo, si se han concertado contratos con determinadas marcas para que el deportista use un calzado o ropa específica, o para que realice campañas de publicidad

Esta cuantía inicial de la base imponible se verá modificada por dos partidas diferentes:

- Se le añadirán los correspondientes ingresos a cuenta¹¹⁶. Este ingreso a cuenta será el que tenga que practicar la entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral cuando se satisfacen las contraprestaciones por la cesión a personas o entidades no residentes.

¹¹⁶ Tener que sumar el ingreso a cuenta ha recibido numerosas críticas. Algún autor sostiene que se está gravando una renta ficticia y que, por tanto, tal régimen es nulo. FALCÓN Y TELLÁ, R., “Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1998, Editorial Aranzadi, pág. 8.

- Se disminuirá en el importe de la contraprestación que haya obtenido el deportista por la cesión de los derechos de imagen.

Finalmente, se debe destacar que se imputará al período impositivo en el que la última cesionaria, con la que el deportista mantiene una relación laboral satisfaga la contraprestación acordada, salvo que en ese ejercicio la persona física no fuese contribuyente en el IRPF. Si estuviéramos en este último caso, la inclusión de estas rentas las tendrá que efectuar el deportista en el primero o en el último período impositivo por el que, según el caso, deba tributar como contribuyente en el IRPF.

Recapitulando lo expuesto en el punto relativo al régimen contemplado en la LIRPF, según hemos visto la práctica ha puesto de manifiesto que con el ánimo de reducir la carga tributaria los contribuyentes recurren a estructuras cada vez más complejas.

La problemática derivada de la cesión a sociedades de los derechos de imagen fue atajada por el artículo 92, quizá mediante una técnica que adolece de ciertos problemas entre los que destacan la falta de claridad en su redacción, así como, bajo mi punto de vista, la directa calificación como rendimiento del trabajo de los pagos efectuados por el Club ¿No es posible que, aun imputando al deportista esas rentas, en verdad fueran rendimientos de actividad económica o de capital mobiliario? Sea como fuere, lo cierto es que el legislador con el fin de evitar la elusión de impuestos es claro en su entendimiento. Sin embargo, la medida que parecía que por fin iba a eliminar la conflictividad de los derechos de imagen dio lugar a que se surgieran nuevas formas de canalizar los pagos, de forma que hemos vuelto al origen del problema. En aquellos casos en los que los medios afines al club efectúan pagos al deportista habrá que ver si estamos verdaderamente ante una mayor retribución del deportista, es decir, si existe simulación o no, lo que en la práctica puede resultar complejo.

5. Derechos de imagen en el MCOCDE.

Según se explicó en el apartado IV son tres las posibles rentas que obtiene un deportista: Beneficios empresariales (art 7), cánones (art 12) o rentas de artistas y deportistas (art 17).

5.1 Cánones

En una primera aproximación al artículo con el fin de calificar los pagos por cesión de los derechos de imagen, podemos destacar que no se contiene mención alguna a los derechos de imagen.

“El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”

No obstante, esta circunstancia no ha resultado impedimento para calificar como cánones los pagos efectuados por la cesión de los derechos de imagen por parte de la jurisprudencia.

Resulta interesante en este sentido prestar atención al Informe de 12 de junio de 2001 de la DGT. Conforme a dicho informe la definición dada por el artículo 12 si bien no resulta un concepto abierto, sí que se trata de una definición flexible en la que cabe incluir realidades nuevas que respondan a la naturaleza de aquellas que la definición contempla expresamente. En este sentido se produce una asimilación entre el derecho a la explotación comercial de la imagen y los derechos de propiedad intelectual e industrial.

5.2 Rentas de artistas y deportista.

Según lo que ya se ha explicado, el artículo 17 del MCOCDE pretende permitir la tributación en el Estado de la fuente cuando exista una conexión entre el rendimiento obtenido y la actuación del deportista en el estado de fuente.

Tal y como afirma Ramírez Gomez¹¹⁷ la mayoría de la doctrina mantiene la opinión de que las rentas derivadas de la cesión del derecho de imagen deben incluirse en el ámbito del artículo 17 cuando dicha cesión está asociada a la propia actividad deportiva, es decir, se incluirá en el 17 cuando la cesión del derecho guarde una estrecha relación con la actividad deportiva. En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC al afirmar que cualquier tipo de rendimiento que derive de una actividad deportiva se incluye en el

¹¹⁷ RAMIREZ GOMEZ, S. Op. Citada. Pág. 37.

art 17, aunque se genere por la cesión de los derechos de imagen¹¹⁸. De la misma opinión es el TS, según se desprende de la polémica STS de 11 de junio de 2008.

En cualquier caso, para poder delimitar cuándo es aplicable el artículo 17 debemos hacer referencia a los Comentarios al MCOCDE, siendo de especial relevancia en este punto los párrafos 9 y 9.5 de los Comentarios al art 17. El párrafo 9 establece los requisitos para que las rentas obtenidas por las actividades de *sponsorship* y *advertising*¹¹⁹ se incluyan dentro del ámbito objetivo del artículo 17, mientras que el párrafo 9.5, establece los requisitos para las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen.

En ambos casos el principio que establecen los Comentarios es el mismo: debe haber una estrecha conexión entre la renta obtenida y la actividad del deportista en el Estado, entendiendo que se produce esta conexión cuando se pueda presumir que en ausencia de la actividad del deportista no se hubiera generado la renta. En el caso de que la renta generada por la cesión de la imagen se hubiera obtenido igualmente, aunque no existiera la actividad deportiva, se debe entender que dicha renta no guarda relación con la práctica deportiva.

Ciertamente en numerosas ocasiones puede resultar complejo presumir que no hubiera habido pago alguno por los derechos de imagen. Por este motivo el párrafo 9 especifica que esta conexión puede ponerse de manifiesto mediante dos criterios:

- en primer lugar, mediante el momento en que se genera la renta en relación con la actividad (las rentas generadas deben coincidir temporalmente con la actuación del deportista)¹²⁰;
- en segundo lugar, a través la naturaleza de la actividad que genera la renta¹²¹.

Según la opinión de Tenore los criterios contemplados en los comentarios no deben ser interpretados estrictamente¹²², de forma que la renta que obtenga un deportista por la

¹¹⁸ Resolución de 8 de septiembre de 2000.

¹¹⁹ Con este término se hace referencia a aquellas actividades en las que el deportista participa activamente en la promoción de los productos o marcas, de forma que no se limita a la mera cesión del derecho de su imagen.

¹²⁰ Los comentarios ponen como ejemplo del criterio adoptado por el MCOCDE las rentas por una entrevista en el momento en que un golfista está participando en un torneo.

¹²¹ El ejemplo ofrecido por los comentarios para ilustrar el criterio es el pago hecho a una estrella de tenis para usar su imagen en posters que anuncien la competición en la que va a participar.

¹²² Los ejemplos contemplados en los comentarios, expuestos en los pies de página anteriores, no hacen referencia alguna a las rentas obtenidas por la promoción de productos comerciales. De forma que una interpretación muy estricta llevaría a que la promoción de estos productos nunca está relacionada con la actividad deportiva.

promoción de un producto siempre que exista una conexión estrecha con la actividad se deberán incluir en el artículo 17¹²³. En última instancia, la idea que subyace en los comentarios y que debe predominar es que aquellas rentas obtenidas en el seno de la competición caen dentro del ámbito de aplicación del artículo.

Esta interpretación nos lleva a la conclusión de que las rentas obtenidas por actividades como la grabación y emisión de anuncios comerciales no se incluirían en el artículo 17, pero las rentas derivadas de actividades realizadas en el momento de la actividad, como vestir una determinada marca en la competición, ponerse una gorra al acabar una carrera, o un reloj sí que se incluyen¹²⁴.

Por otro lado, en relación con el párrafo 9.5 relativo a las rentas obtenidas por la mera cesión de los derechos de imagen, el artículo comienza aclarando que la explotación de tales derechos puede hacerse personalmente por el deportista, y entre otras formas pueden explotarse mediante el uso del nombre, de la firma y la imagen personal.

Uno de los primeros problemas que podemos encontrarnos es que, desde la óptica interna de numerosos estados, los pagos por derechos de imagen debieran ser calificados en todo caso como cánones y por ello incluirse en el 12. Ahora bien, según ya se ha comentado, en este punto los comentarios al MCOCDE son bastante claros al establecer que se debe incluir en el art 17 cuando exista una estrecha conexión con la actuación. Para ver cuando existe esta conexión deberemos entender que la regla antes comentada del párrafo 9 es aplicable, es decir, que hay conexión cuando se pueda presumir que en ausencia de la actividad deportiva no se hubiera producido el pago¹²⁵.

La cuestión del párrafo 9.5, que genera más dudas, es en relación al criterio que establece para los pagos por los derechos de propiedad intelectual. Lo que establecen los comentarios en relación a este punto (mediante un ejemplo) es que las rentas de una actividad musical junto al pago por la retransmisión entran en el artículo 17, sin embargo, si se graba dicha actuación y se paga mediante regalías en función de las ventas, entonces estas últimas entran en el artículo 12¹²⁶.

¹²³ TENORE, M. "Chapter 7: Image Rights, Sponsoring and Advertising Income" en MAISTO, G. (Dir) Op. Cit. Pág. 83

¹²⁴ Dicha interpretación es apoyada además por parte de la jurisprudencia. Ver en este sentido los casos García vs Comisioner y Goosen Vs Comisioner. Para un breve comentario del último caso mencionado ver YARIV BRAUNER "Chapter 21: United States: Professional Golfer – The Classification of Endorsement Fees" en *Tax treaty case law around the world* Eric C.C.M. Kemmeren.

¹²⁵ TENORE, M. Op. Cit. Pág. 84.

¹²⁶ Comentarios al artículo 12, párrafo 18.

La pregunta por tanto es ¿resulta determinante el momento del pago a efectos de su calificación en el artículo 17? Si entendemos que esta idea se aplica, la conclusión es que la renta derivada de la cesión o explotación de los derechos de imagen que se obtienen de actividades que son simultáneas a la actividad del deportista se incluyen dentro del ámbito del art 17, pero en cambio, si esas rentas se obtienen antes o después de la actividad en ese caso se aplicaría el art 12¹²⁷.

Finalmente, el párrafo 9.5 establece una última previsión en relación a la explotación de los derechos de imagen, conforme a la cual las rentas que constituyan en esencia una remuneración por las actividades del deportista se deben incluir en el artículo 17. Ciertamente, como expresa Tenore¹²⁸ este punto es totalmente redundante, no parece aportar nada que, con base en el criterio general de la estrecha relación, no pudiera ya solventarse. No parece que aporte algo diferente a lo ya comentado.

Según lo que hemos expuesto en relación con lo contemplado en el MCOCDE sobre los derechos de imagen, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Aquellas actividades que hemos llamado de *sponsorship* y *advertising*, que van más allá de la mera cesión e implican una actividad por parte del deportista sólo caerán en el artículo 17 si guardan una estrecha relación con la actividad deportiva. Para verificar si hay relación debemos acudir al momento y naturaleza del pago.
- Cuando solo se cede el derecho de imagen también resulta necesario que exista una estrecha relación entre el pago y la actividad, entendiendo que hay relación cuando no habría pago alguno en caso de no realizarse la actividad deportiva. Discutido es si debemos tener presente el criterio del tiempo a la hora de analizar la existencia de relación.

Distribución del pago

Un problema frecuente que surge en este tipo de rentas resulta de los contratos en donde se estipula el pago de una determinada cantidad a cambio de la actuación del deportista y de la explotación de los derechos del mismo. Mientras que en relación a la

¹²⁷ El problema de no aplicar este criterio es que habría un criterio diferente al de las rentas obtenidas por actividades de *sponsorización*.

¹²⁸ TENORE, M. Op. Cit. Pág. 85.

actuación el artículo 17 será normalmente aplicable, puede ser que para el pago de la explotación de los derechos de imagen deba aplicarse el artículo 12.

En estos casos la solución contemplada por los Comentarios consiste en separar la cantidad acordada, de acuerdo a la información contenida en el propio contrato (y en su defecto mediante distribución razonable), en función de las diferentes partes del contrato y a cada una de ellas gravarla en conformidad con su respectiva naturaleza¹²⁹.

Ahora bien, esta regla general contiene una excepción para los casos en los que una parte del contrato constituye el motivo principal del contrato y el resto sólo son complementarias y de importancia menor, en tal caso el artículo que debiera ser aplicable a la parte principal se extenderá a toda la remuneración¹³⁰.

6. Recapitulación

A partir del estudio efectuado de las normas fiscales sobre los derechos de imagen llegamos a las siguientes conclusiones:

En la normativa interna la tributación de los derechos de imagen ha sido uno de los temas más conflictivos dentro de la fiscalidad de los deportistas. Desde que comenzaron a explotar la imagen, los deportistas han buscado formas de conseguir una menor carga tributaria. Para llevar a cabo este objetivo normalmente se firmaban dos contratos con el club: uno laboral y otro de cesión de derecho de imagen, con el propósito de integrar los pagos dentro de la categoría de rendimiento de capital en lugar de rendimiento del trabajo.

Ahora bien, independientemente de la forma de los contratos, los pagos por la cesión de los derechos de imagen deben clasificarse como rendimientos del trabajo cuando se retribuya derechos que han sido cedidos de forma implícita o guarden relación estrecha con el contrato laboral. En caso contrario, cuando se retribuya la cesión de derechos que no guardan relación con el contrato no debe haber problemas en calificarlos como rendimiento de capital mobiliario.

En caso de que se produzca una actividad por parte del deportista que vaya más allá de la mera cesión deberá prevalecer la idea de rendimiento de actividades económicas.

No obstante, según se ha comentado surgió la práctica de ceder los derechos de imagen a una sociedad para que los gestionase, de forma que las reglas anteriores no podían

¹²⁹ Comentarios al art 12, párrafo 11.6 tercera frase

¹³⁰ Comentarios al art 12, párrafo 11.6 tercera frase

aplicarse. Para estos casos debemos atender al régimen de atribución de rentas del artículo 92.

Desde el punto de vista del MCOCDE la cuestión gira en torno a si los pagos por los derechos de imagen deben incluirse dentro del artículo 17. Para entender que el artículo 17 resulta aplicable a los pagos efectuados por los derechos de imagen debe existir (además de los requisitos objetivos y subjetivos explicados en el punto IV) una estrecha conexión entre el rendimiento y la actividad del deportista, entendiendo que se da esta conexión cuando no habría pago en caso de no producirse la actividad del deportista.

Con el fin de generar claridad los Comentarios al MCOCDE determinan que en las actividades que impliquen una actividad por parte del deportista, es decir, aquellas en las que se va más allá de la mera cesión (a las que se refiere como *sponsorización* y *advertising*), se debe tener en cuenta el momento del pago y la naturaleza del mismo.

En relación con los pagos por la mera cesión los Comentarios no sirven de mucha aclaración, más allá de reafirmar que debe existir una estrecha conexión entre el pago y la actividad del deportista.

VI. CONCLUSIONES FINALES

El objetivo del presente trabajo, tal y como se ha explicado en la introducción, consiste en el análisis del régimen fiscal de los deportistas con el propósito de estudiar las causas que han suscitado que recientemente salgan a la luz un número tan elevado de casos de deportistas que presuntamente han evadido sus obligaciones fiscales.

Para llevar a cabo el objetivo propuesto se han analizado las reglas fiscales de la normativa interna y el MCOCDE, explicando de forma separada el problema de los derechos de imagen y exponiendo la interpretación que de estas normas realiza la doctrina, así como los pronunciamientos judiciales más relevantes. De acuerdo con el trabajo efectuado extraemos las siguientes conclusiones:

1) En relación con las reglas del IRPF, la principal discusión gira en torno a la determinación de qué tipo de rendimiento ha generado el deportista, que fundamentalmente serán o bien rendimiento de actividad económica, o bien del trabajo. De ordinario no presenta mayores problemas delimitar uno y otro concepto por cuanto que para obtener rendimiento del trabajo hará falta relacionarse con la entidad pagadora mediante un contrato laboral (dejando fuera el problema de los derechos de imagen). Por tal motivo, aquellos deportistas que prestan servicios dentro de la disciplina del club generarán rendimientos del trabajo, mientras que aquellos que se encuentran al margen de dicha disciplina y obtienen rendimientos por la actuación en nombre propio generarán rendimiento de actividad económica.

Dentro de las normas de origen interno aplicables a los deportistas encontramos las exenciones de determinadas rentas, así como de la progresividad del impuesto. El debate sobre la interpretación de estas normas se ha ido perfilando con el tiempo por la jurisprudencia de forma que actualmente, desde un punto de vista práctico no genera demasiados conflictos (lo que no implica que las soluciones aportadas no sean objeto de determinadas críticas).

La mayor conflictividad se genera en aquellas rentas derivadas de los derechos económicos de los deportistas, debido a que en la práctica encontramos sociedades que alegan ser titulares de derechos federativos de los jugadores. No obstante, los tribunales son claros en este punto al entender que constituye una mayor retribución del deportista.

2) Cuando el deportista no residente genere rentas en territorio español, en el supuesto de no contar con CDI aplicable, habrá que calcular las rentas de conformidad con el

IRNR. Es importante destacar que aquellos que determinen su deuda tributaria mediante las reglas del IRNR los rendimientos que se obtengan no podrán deducir determinados gastos que sí se contemplan en el IRPF, esta afirmación también es aplicable a los deportistas que aún se beneficien de la “ley Beckham” (“impatriados”), si bien desde 2015 no pueden acogerse nuevos deportistas a este régimen.

3) Sobre las reglas de los CDI. En los tratados que siguen el Modelo de la OCDE, el artículo 17 regula de forma específica la renta obtenida por los deportistas. De conformidad con este artículo la renta generada por los deportistas se puede gravar en el Estado donde se realice la actuación. Para aplicar este artículo se requieren unos elementos objetivos y subjetivos.

La problemática del elemento subjetivo se pone de relieve en los casos en los que interviene un tercero que recibe los pagos, en lugar del deportista. La cuestión que suscitan estos supuestos es si es aplicable el artículo 17.1 (suponiendo que no hay párrafo segundo). Tal y como se ha apuntado los comentarios parecen responder afirmativamente a dicha cuestión al permitir aplicar las normas internas de imputación, si bien la doctrina no es unánime en este sentido. Un problema añadido consiste en la determinación de las rentas que se deben imputar al deportista, debiendo hacer mención al entendimiento del TS, que en alguna sentencia se ha pronunciado en el sentido de incluir todas las rentas generadas en el Estado de la fuente, y no sólo aquellas que derivan de la actividad deportiva (lo que es duramente criticado por la doctrina).

En relación con los requisitos objetivos debemos analizar el Estado de la fuente y comprobar si los rendimientos guardan una estrecha relación con la actividad en dicho Estado, lo cual no está exento de problemas en numerosos casos.

Adicionalmente, debemos tener en cuenta el problema de la distribución de las rentas entre los diferentes Estados en los que ha desarrollado el deportista su actividad deportiva. En la medida en que no hay un criterio único para calcular la proporción de renta que puede gravar cada Estado, podría producirse una doble imposición sobre dichas rentas.

4) Sobre los derechos de imagen en la LIRPF. Cuando los derechos de imagen se explotan sin transferirlos a una sociedad podemos afirmar lo siguiente: en el supuesto de que se esté produciendo una verdadera actividad económica por parte del deportista debería incluirse como rendimiento de actividad económica, independientemente de que

medie un contrato laboral con el pagador. Ello es así porque la categoría de rendimiento de actividad económica es preferente al de rendimiento del trabajo.

Por otro lado, en el caso de existir vinculación laboral, si se acuerda la mera cesión se deberá precisar qué genera la percepción de las rentas de forma que, si los aspectos del derecho de imagen que motivaron el pago no guardan relación con el vínculo laboral, serán rendimiento de capital; en caso contrario rendimiento del trabajo. Además, hay que tener presente que parte de los derechos de imagen se transfieren de forma implícita con el contrato laboral (como puede ser la aparición en rueda de prensa). Finalmente, en el supuesto de que no haya vinculación laboral y no realice actividad económica, es decir, se limite a la cesión del derecho no habrá mayores problemas en calificarlo como rendimiento de capital.

Las conclusiones obtenidas varían en el supuesto de que se el deportista que mantiene relación laboral con un club o sociedad explota los derechos de imagen a través de una sociedad interpuesta a la que se ceden dichos derechos. Las normas comentadas no pueden extenderse a las sociedades (salvo que haya simulación) tal y como afirma la mayor parte de la doctrina. En estos casos debemos atenernos al régimen del artículo 92 LIRPF, que impone la regla del 85-15, de forma que los rendimientos de capital pueden ascender como mucho hasta el 15% de la totalidad de rendimientos. El problema actual deriva del empleo de estructuras más complejas, en las que aparece una cuarta parte en la relación como son los medios de comunicación afines al club o patrocinadores, que operan como instrumentos para canalizar el pago al deportista por derechos de imagen.

5) Desde el punto de vista del MCOCDE la cuestión gira en torno a si los pagos por los derechos de imagen deben incluirse dentro del artículo 17. Para entender que el artículo 17 resulta aplicable a los pagos efectuados por los derechos de imagen debe existir (además de los requisitos objetivos y subjetivos explicados en el punto IV) una estrecha conexión entre el rendimiento y la actividad del deportista, entendiendo que se da esta conexión cuando no habría pago en caso de no producirse la actividad del deportista. Con el fin de generar claridad los Comentarios al MCOCDE determinan que en las actividades que impliquen una actividad por parte del deportista, es decir, aquellas en las que se va más allá de la mera cesión (a las que se refiere como *sponsorización* y *advertising*), se debe tener en cuenta el momento del pago y la naturaleza del mismo. En relación con los pagos por la mera cesión los Comentarios no sirven de mucha aclaración,

más allá de reafirmar que debe existir una estrecha conexión entre el pago y la actividad del deportista.

En definitiva, podemos afirmar que la mayor parte de conflictos que motivan gran parte de los problemas actuales de los deportistas en relación con sus obligaciones tributarias se originan fundamentalmente por los derechos de imagen. La diferencia de tipos marginales entre rentas del trabajo y rentas de capital ha llevado a que se creen estructuras cada vez más complejas con la intención de eludir la regla del artículo 92. En el plano internacional observamos que los criterios establecidos en los Comentarios del MCOCDE pueden resultar problemáticos a la hora de calificar ciertas rentas, lo que ha sido sin duda aprovechado por los deportistas.

VII. BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

ACOSTA PEREZ, GERARDO LUIS. “Los Derechos federativos y económicos del futbolista”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. num. 20/2007 2 parte secciones. Editorial Aranzadi,. Cizur Menor. 2007

AZURMENDI ADARRIAGA, A. *El derecho a la propia imagen: su identidad y aproximación al derecho a la información*. Madrid, Civitas. 1997.

BAEZ MORENO, A., “Contratc Splitting and Article 17 of the OECD Model: Is source Taxation of Artist and Sportmen a New Dummesteuer?”. *Bulletin for International Taxation* núm 68, 2014. IBFD. 2014.

BANACLOCHE PALAO, C. “Tributación en IRPF de los derechos de imagen.” *Estudios y Comentarios Legislativos* (Civitas). Editorial Aranzadi, Cizur Menor. 2009

CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

CAÑERO VERA, A. “La renta de artistas y deportistas en el marco de los convenios de doble imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles.” *Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional*. Instituto Estudios Fiscales. 2011.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; FALCÓN Y TELLA, R.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C. Y PÉREZ ROYO, F.: “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”, *Revista de Impuestos*, núm. 12, 1996. Editorial Wolters Kluwer. 1996.

CORCUERA TORRES, A., “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, Editorial Aranzadi, núm. 2, 1999.

DOMINGUEZ BARRERO, F., LÓPEZ LABORDA, J., RODRIGO SAUCO, F. ““El hueco que deja el diablo”: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios”. *Revista de Economía Aplicada*. Vol. 23, núm. 68, 2015. Editorial Universidad de Zaragoza, 2015.

ESTRADA ALONSO, EDUARDO: “El derecho a la imagen en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo” *Revista de Actualidad Civil*. núm. 25, 1990. Wolters Kluwer. 1990.

FALCÓN Y TELLA, R.,

“El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 9, 1998. Asociación Española de Derecho Deportivo. 1998.

Medidas Fiscales para 1997, S.L. Civitas ediciones, 1997.

“Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1998, Editorial Aranzadi. 1998.

FALCON Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E. *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010.

GITRAMA GONZÁLEZ, MANUEL: “Imagen (derecho a la propia)” en *Nueva Enciclopedia Seix*. Barcelona, Editorial Francisco Seix, 1962, Tomo XI.

GONZÁLEZ DEL RÍO, JOSE MARÍA “Derecho de Imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente”. *Revista Doctrinal Aranzadi Social*. núm. 4, 2012. Editorial Aranzadi Cizur Menor. 2012.

LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. *Deporte y Fiscalidad*. Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, 2008.

LUJÁN ALCARAZ, JOSÉ “Las fronteras del deporte profesional”. *Revista Doctrinal Aranzadi Social*. núm. 3, 2008. Editorial Aranzadi Cizur Menor. 2008

LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. IBFD. 2013

MAISTO, G. (Dir) *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. IBFD. 2016

MARÍN HITA, L. “Sobre la retribución de los agentes de los deportistas profesionales” *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 1993. Editorial Aranzadi, 1993.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado)”. *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 15/2011. Editorial Aranzadi, Cizur Menor. 2011.

MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. TERESA. “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados” *Revista Quincena Fiscal*. núm.18/2015 parte Estudio. Aranzadi. 2015.

MERCADER UGUINA, J.R. “La práctica deportiva en las fronteras de la laboralidad”. *Revista de Información Laboral*. núm. 3/2016. Editorial Aranzadi, Cizur Menor. 2016

MORO, M. “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”, Tesis Doctoral, Itziar, 2012.

MORÓN PÉREZ, C., “La tributación de los deportistas”. *Anales de derecho* Número 30, 2012. Universidad de Murcia. 2012

PLAZA DE DIOEGO, M. A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005

RAMIREZ GOMEZ, S. “Tributación de las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales en el ámbito nacional e internacional.”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 411, 2017. Editorial Centro de Estudios Financieros, 2017.

RAVENTOS CALVO, S., “Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de imposición en la fuente de las rentas de artistas y deportistas. Interpretación errónea del alcance del artículo 17.2 del Modelo OCDE” *Revista de Contabilidad y tributación*. núm. 364, 2013. Editorial Centro de Estudios Financieros, 2013.

RELEA SARABIA, A., *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2007

ROQUETA BUG, R. *Los deportistas profesionales. Régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2011

SALA FRANCO, TOMÁS. “La nueva regulación laboral de los deportistas profesionales”. *Actualidad laboral*. Madrid, 1985, Wolters Kluwer. 1985.

URQUIZU CAVALLÉ, A.

“La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”, en AAVV (Coord. E. Bosch Capdevila), *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006

“La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, Editorial Aranzadi, núm. 16, 2006.

Jurisprudencia y doctrina administrativa

STC núm. 99/1994, de 11 de abril de 1994

STC núm. 231/1998, de 2 de diciembre de 1998.

STS de 14 mayo de 1985 en Aranzadi, RJ 1985\2710

STS, de 11 de abril de 1987 en Aranzadi, RJ 1987\2703

STS, de 21 de mayo de 1992 en Aranzadi, RJ 1992\4175

STS de 10 de julio de 2008 en Aranzadi, RJ 2008\4569

STS, de 2 de abril de 2009 en Aranzadi, RJ 2009\1848

STS de 19 julio 2010, en Aranzadi RJ 2010\3769

STS núm. 6056/2010, de 25 octubre de 2010 en Aranzadi RJ 2010\7563

STS de 5 de mayo de 2011 en Aranzadi, RJ 2011\3945

STS núm. 8946/2012 de 7 diciembre 2012 en Aranzadi, RJ 2012\11061

STS núm. 909/2012, de 20 febrero de 2012 en Aranzadi, RJ 2012\4113

STS núm. 1205/2014, de 24 marzo de 2014 en Aranzadi, RJ 2014\2032

SAN núm. 173/2010, de 28 de enero de 2010 en Aranzadi, JUR 2010\42938

SAN de 24 de marzo de 2010 en Aranzadi, JUR 2010\132089

STSJ Comunidad Valenciana de 6 julio 2004 en Aranzadi, AS 2004\1914

Resoluciones del TEAC de 17 noviembre de 1999 en Aranzadi, JT 1999\1915

Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 en Aranzadi, JUR 2006\283323

Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009 en Aranzadi, JT 2009\580

Laudo Arbitral del TAS 2005/A/878, de 20 de marzo de 2006

Contestación de la DGT a la Consulta Vinculante núm. V0990/09, de 7 mayo de 2009

Contestación de la DGT a Consulta N° 67/2003, de 21 de enero de 2003

Contestación de la DGT a Consulta Vinculante N°V 2159/2015, de 15 de julio de 2015

Contestación de la DGT a Consulta Vinculante núm. V3375-16, de 18 de julio de 2016

Textos legales

Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.